

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – DCJ  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

AILSON BATISTA DA SILVA

**A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DOLOSO E CONTUMAZ DO  
ICMS PRÓPRIO: UMA ANÁLISE DA DECISÃO DO STF NO RECURSO  
ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) N° 163.334**

SANTA RITA

2021

AILSON BATISTA DA SILVA

**A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DOLOSO E CONTUMAZ DO  
ICMS PRÓPRIO: UMA ANÁLISE DA DECISÃO DO STF NO RECURSO  
ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) N° 163.334**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

SANTA RITA

2021

**Catalogação na publicação  
Seção de Catalogação e Classificação**

S586c Silva, Ailson Batista da.

A criminalização do não recolhimento doloso e contumaz do ICMS próprio: uma análise da decisão do STF no recurso ordinário em habeas corpus (RHC) nº 163.334 / Ailson Batista da Silva. - João Pessoa, 2021.  
60 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.  
TCC (Graduação) - UFPB/DCJ.

1. Apropriação Indébita. 2. Criminalização. 3. ICMS. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

AILSON BATISTA DA SILVA

**A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DOLOSO E CONTUMAZ DO  
ICMS PRÓPRIO: UMA ANÁLISE DA DECISÃO DO STF NO RECURSO  
ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS (RHC) N° 163.334**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

Banca Examinadora

Data da Aprovação: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

---

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

(Orientador)

---

Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

(Avaliador)

---

Profa. Me. Herleide Herculano Delgado

(Avaliadora Externa)

*A Deus, por tudo.*

*Aos meus pais, para se orgulharem.*

*Aos meus sobrinhos, para se espelharem.*

*Aos meus irmãos e amigos, pelo investimento.*

*In Memoriam, a minha prima, Jaciara.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que até aqui me sustentou e tem colocado o chão onde tenho direcionado a planta dos meus pés.

Agradeço aos meus pais, que sempre se dedicaram e deram o melhor para que os seus filhos se tornassem cidadãos de bem.

Minha Mãe, a senhora é a melhor Mãe do mundo! Sem o teu amor, o meu eu não teria razões para existir. Obrigado por batalhar pela gente, pois mesmo trabalhando como doméstica, a senhora sempre buscou o melhor para os seus filhos. Agradeço a senhora pelas noites em claro e joelhos no chão, em oração, pedindo para Deus abençoar, na certeza de que, mesmo em meio às dificuldades, a providência viria do Alto. Te amo.

Pai, obrigado por nos ensinar o significado das palavras honestidade e dignidade. Obrigado por nos ensinar a nunca desistir, demonstrando que somos capazes de vencer, não importando as circunstâncias. Agradeço pelos dias em que o senhor saiu de casa de madrugada para ir trabalhar a pé, por não ter sequer o dinheiro da passagem do ônibus. Lá, ia o senhor, caminhando horas para chegar ao trabalho, que o obrigava a passar o dia inteiro em pé, percorrendo as ruas do centro da cidade, para ao final do dia, fazer do pouco que apurava, parte do sustento da nossa família. Te amo.

Agradeço aos meus irmãos, André e Andreza, que sempre estiveram ao meu lado e nas horas mais difíceis, sempre se propuseram a estender a mão e ajudar. Vocês são parte da minha razão de ser. Amo vocês.

Agradeço aos meus tios e tias, que sempre cuidaram de mim e me deram amor de filho: Lecivaldo, Nadir, Cecília, Jurema, Marcelo, Boy, Dona Alzira e Sr. Paulo, que Deus me apresentou em João Pessoa, vocês estão no meu coração. Amo vocês.

Agradeço aos meus primos, Doguinha, Leandro e Roni, e em especial, *in memoriam*, minha prima Jaciara, que está ao lado de Deus, olhando e intercedendo por nós. Mais do que primos, vocês são irmãos. Amo vocês.

Agradeço ao meu melhor amigo e irmão, Rodrigo, que sempre acreditou em mim e me ajudou a chegar até aqui. A realização desse sonho não seria possível sem Você! Obrigado por ser esse cara iluminado, de coração enorme e por proporcionar o alcance dessa conquista, que também é sua, tenha certeza. Te amo, meu irmão.

De igual forma, agradeço ao meu amigo, irmão e sócio, Macêdo, por todo apoio, cuidado e carinho. Obrigado por ser essa pessoa excepcional. Amo tu, meu brother.

Agradeço aos meus amigos e amigas, que também considero como verdadeiros irmãos e irmãs, sem os quais eu também não conseguiria alcançar essa vitória: Leonardo, Ronaldo, Ricardo, Linho, Dril, Ulisses, Bola, Rogério, Fabrício Queiroz, Fabrício Lourenço, Moisés, Nane, Marta, Gilmara, Flávia, Gabriela, Paulinha, Elaine, Dona Ilai, Maria Antônia, Sofia, Ildeane e Cris.

Agradeço aos meus amigos do Grupo Amizade Verdadeira, por sempre estamparem um sorriso no rosto de quem precisa.

Agradeço aos meus amigos do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba, Silma, Alberto, Danielle e Alexandra, por me acolherem e cuidarem de mim de uma maneira especial. Os ensinamentos que tive levarei para a vida, assim como a amizade de vocês.

Agradeço ao Estado da Paraíba e aos seus filhos, que me acolheram com tanto amor, razão pela qual, sinto-me grato e com vontade de ficar mais um pouquinho nessa terra maravilhosa.

Agradeço também aos demais colegas de turma, que com certeza, contribuíram para a chegada desse momento.

Por fim, agradeço ao meu Orientador e Professor, Me. Alex Taveira, que desde o início do curso me incentivou a ser melhor, sendo sempre, não só para mim, mas para todos aqueles que o conhecem, um grande amigo. Obrigado por acreditar em mim e topar esse desafio.

Fica aqui, a minha gratidão por ter a satisfação, o privilégio e a graça de Deus, de ter pessoas como vocês em minha vida!

*Mas os que esperam no Senhor renovarão as suas forças, subirão com asas como águias; correrão, e não se cansarão; caminharão, e não se fatigarão. Isaías 40:31.*

## RESUMO

O sistema tributário nacional, que compreende, dentre outros, a regulamentação, as diretrizes, os princípios e demais preceitos acerca da atividade tributária no país, tem como regramento primeiro, a Constituição Federal de 1988, que elenca quais os tipos de tributos que poderão ser instituídos pelos entes federativos, dentre os quais, de competência estadual, está o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), previsto no art. 155, II, da Carta Magna. O ICMS é a principal fonte de arrecadação dos estados brasileiros, todavia é alto o índice de declaração de ICMS Próprio e o seu não recolhimento aos cofres públicos estaduais, o que influencia em suas estruturas econômicas e, consequentemente, nas ações públicas estatais no que diz respeito à destinação dos valores arrecadados com o referido imposto. Diante dessas circunstâncias, em dezembro de 2019, com fundamento na preservação do estado arrecadador e dos seus cofres públicos, foi firmada tese, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) N° 163.334, de Relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, sob o entendimento de que é constitucional a criminalização do não recolhimento, doloso e contumaz, de ICMS Próprio, regularmente declarado, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137. Nesse sentido, objetivo geral deste trabalho consistiu em compreender o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) N° 163.334, analisando os votos favoráveis e contrários dos Ministros da Corte Suprema, bem como apresentar o entendimento da doutrina acerca da tese firmada, apontando os fundamentos e consequências de sua aplicação. Já os objetivos específicos foram: a) apresentar as características legais atinentes ao ICMS Próprio; b) analisar os conceitos jurídicos de apropriação indébita, inadimplemento do ICMS, dolo, crime contra a ordem tributária e fraude fiscal; c) discutir os ditames do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137 e sua aplicabilidade, tendo como ponto de partida, os votos exarados pelos Ministros do STF; d) apresentar o posicionamento doutrinário acerca da tese firmada. Para elucidar o desfecho do julgamento realizado pelo STF e, consequentemente, o conteúdo da tese em comento, a presente pesquisa foi fundamentada nos estudos dos seguintes teóricos: Bartine (2020); Bitencourt (2019); Bottesini (2018); Cassone (2018); Félix (2018); Harada (2018); Machado Segundo (2018); Nucci (2020); Paulsen (2020); Prado (2019); Sabbag (2018); Salvador Netto (2019); Torres (2019). Ao final, concluiu-se que o STF se equivocou ao firmar a tese abordada e definir como crime de apropriação indébita o não recolhimento, doloso e contumaz, de ICMS, uma vez que se compreendeu não existir o elemento subjetivo especial do tipo penal quando o contribuinte, de boa-fé e de maneira idônea, declara ao fisco o tributo devidamente escriturado, não havendo, portanto, conduta fraudulenta ou dolo de apropriação que caracterize a prática do delito em comento. Por fim, chegou-se à conclusão de que, por mais que o entendimento favorável à criminalização apresente na tese que a prática do delito prescinde fraude, assim como no crime previsto no art. 168, do Código Penal, o tipo penal tributário análogo aquele da Lei Penal não existe no ordenamento jurídico brasileiro, sendo inconstitucional, a interpretação do art. 2º da Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 por analogia *in mala partem*.

**Palavras-chave:** Apropriação Indébita. Criminalização. ICMS. Inadimplemento.

## ABSTRACT

The national tax system, which comprises, among others, the regulation, guidelines, principles and other precepts about the tax activity in the country, has as its first regulation, the Federal Constitution of 1988, which lists the types of taxes that may be instituted by the federative entities, among which, of state competence, is the Tax on Transactions on the Circulation of Goods and Services Rendering of Interstate and Intercity Transportation and Communication (ICMS), provided for in art. 155, II, of the Constitution. The ICMS is the main source of revenue for the Brazilian states, however, the rate of declaration of the ICMS Own and its non-collection to the state coffers is high, which influences their economic structures and, consequently, the state public actions regarding the destination of the amounts collected with this tax. Given these circumstances, in December 2019, based on the preservation of the collecting state and its public coffers, a thesis was established by the Plenary of the Federal Supreme Court, in the trial of the Ordinary Appeal in Habeas Corpus (RHC) No. 163.334, reported by Minister Luis Roberto Barroso, under the understanding that it is constitutional to criminalize the malicious and contumacious non-collection of ICMS Próprio, regularly declared, under Article 2, II, of Law No. 8137. In this sense, the general objective was to understand the judgment of the Ordinary Appeal in Habeas Corpus (RHC) No. 163.334, analyzing the votes, for and against, of the Justices of the Supreme Court, as well as to present the understanding of the doctrine about the thesis established, pointing out the foundations and consequences of its application. The specific objectives were: a) to present the legal characteristics of the ICMS tax; b) to analyze the legal concepts of embezzlement, ICMS delinquency, willful misappropriation, crime against the tax system and tax fraud; c) to discuss the provisions of article 2, II of Law No. 8137 and its applicability, based on the votes of the STF Justices; d) to present the doctrine's position on the thesis established. To elucidate the outcome of the trial held by the STF and, consequently, the content of the thesis under discussion, this research was based on the studies of the following theorists: Bartine (2020); Bitencourt (2019); Bottesini (2018); Cassone (2018); Félix (2018); Harada (2018); Machado Segundo (2018); Nucci (2020); Paulsen (2020); Prado (2019); Sabbag (2018); Salvador Netto (2019); Torres (2019). that the STF was mistaken when it established the approached thesis and defined as a crime of misappropriation the wilful and contumacious non-collection of ICMS, since I understand that the special subjective element of the criminal type does not exist when the taxpayer, in good faith and in a reputable manner, declares to the tax authorities the tax properly recorded, therefore there is no fraudulent conduct that characterizes the incurrence of the offense under discussion. Still, even though the understanding favorable to criminalization presents in the thesis that the practice of the offense waives fraud, as well as in the crime foreseen in article 168 of the Penal Code, I conclude that, as already outlined, the criminal type does not exist in the Brazilian legal system, and the interpretation of article 2 of Law No. 8137 of December 27, 1990 by analogy in mala partem is unconstitutional.

**Keywords:** Misappropriation. Criminalization. ICMS. Default.

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade  
ARE - Recurso Extraordinário com Agravo  
CDA – Certidão de Dívida Ativa  
COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  
CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988  
CTN – Código Tributário Nacional  
DIFAL – Diferencial de Alíquota  
FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo  
ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação  
LC – Lei Complementar  
MP – Ministério Público  
PIS - Programa de Integração Social  
RE – Recurso Extraordinário  
RHC – Recurso Ordinário em Habeas Corpus  
SC – Santa Catarina  
ST – Substituição Tributária  
STF – Supremo Tribunal Federal  
STJ – Superior Tribunal de Justiça  
USP – Universidade de São Paulo

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	12
<b>2</b>	<b>O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....</b>	16
2.1	ESPECIFICIDADES DO ICMS.....	17
2.2	A LEI COMPLEMENTAR N° 87/96 E A REGULAMENTAÇÃO DO ART. 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	20
2.3	A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS .....	23
2.4	SISTEMAS DE RECOLHIMENTO DO ICMS .....	26
<b>3</b>	<b>DA QUESTÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS E DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA .....</b>	32
3.1	DA QUESTÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS .....	32
3.2	DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA .....	38
<b>4</b>	<b>A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO SOB A PERSPECTIVA DA TESE FIRMADA PELO STF NO JULGAMENTO DO RHC N° 163334.....</b>	44
4.1	FUNDAMENTOS JURÍDICOS DOS VOTOS FAVORÁVEIS À CRIMINALIZAÇÃO	
	45	
4.2	FUNDAMENTOS JURÍDICOS DOS VOTOS CONTRÁRIOS À CRIMINALIZAÇÃO	
	61	
4.3	POSIÇÃO DOUTRINÁRIA QUANTO À CRIMINALIZAÇÃO .....	66
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	70
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	72
	<b>ANEXO .....</b>	74
	<b>ANEXO 1 – ACÓRDÃO.....</b>	75

## 1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário nacional, que compreende, dentre outros, a regulamentação, as diretrizes, os princípios e demais preceitos acerca da atividade tributária no país, tem como regramento primeiro, a Constituição Federal de 1988. Entre as diversas disposições, a Carta Magna elenca quais os tipos de tributos que poderão ser instituídos pelos entes federativos, dentre os quais, de competência estadual, está o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), este que, se divide em três regimes de recolhimento: Substituição Tributária; Diferencial de Alíquotas e; Próprio. Este último, tema do presente trabalho, será objeto de um estudo aprofundado ao longo da pesquisa.

O ICMS é a principal fonte de arrecadação dos estados brasileiros, todavia é alto o índice de declaração de ICMS Próprio e o seu não recolhimento aos cofres públicos estaduais, o que influencia em suas estruturas econômicas e, consequentemente, nas ações públicas estatais no que diz respeito à destinação dos valores arrecadados com o referido imposto.

Diante dessas circunstâncias, em dezembro de 2019, com fundamento na preservação do estado arrecadador e dos seus cofres públicos, foi firmada tese, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) N° 163.334, de Relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, sob o entendimento de que é constitucional a criminalização do não recolhimento, doloso e contumaz, de ICMS Próprio, regularmente declarado. Dessa forma, tal conduta passou então a ser considerada enquanto crime contra a ordem tributária e enquadrada penalmente como apropriação indébita, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei N° 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Nesse contexto, se encontram os empresários, que de modo geral, enxergam de maneira preocupada o novo entendimento do STF, uma vez que passou a determinar novos rumos no que tange às condutas praticadas em relação ao recolhimento, ou não, do ICMS Próprio, condutas essas, que muitas das vezes, estão condicionadas à fatores externos, como o desempenho do mercado e da economia nacional, os quais influenciam nas finanças empresariais e na saúde financeira das empresas e que podem contribuir, de maneira significativa, positiva ou negativamente, para que o empresário enfrente, ou não, dificuldades no momento de recolher o imposto declarado.

A partir desse cenário, a respectiva tese tem gerado diversas discussões e debates no âmbito jurídico, tendo em vista a sua complexidade e efeitos práticos no que diz respeito à

criminalização da conduta do contribuinte que venha a incidir no tipo penal tributário, uma vez que traz à tona o instituto da apropriação indébita, possibilitando que os estados, além da utilização das medidas legais já existentes para a devida realização de cobrança de débitos fiscais, façam uso do direito penal tributário para tal fim, medida essa, que diversos estudiosos divergem quanto a sua constitucionalidade, razão pela qual, se faz necessário um estudo mais aprofundado acerca da tese instituída, assim como é de suma importância discutir e analisar os direitos e deveres presentes nas relações que implicam a incidência do imposto em tela.

Com a ajuda da sensibilidade científica para manter a fidedignidade da proposta, compreendendo e aplicando os estudos realizados, de maneira clara e franca, o objetivo geral consistiu em compreender o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) N° 163.334, analisando os votos favoráveis e contrários dos Ministros da Corte Suprema, bem como apresentar o entendimento da doutrina acerca da tese firmada, apontando os fundamentos e consequências de sua aplicação.

Nesse sentido, os objetivos específicos foram: a) apresentar as características legais atinentes ao ICMS Próprio; b) analisar os conceitos jurídicos de apropriação indébita, inadimplemento do ICMS, dolo, crime contra a ordem tributária e fraude fiscal; c) discutir os ditames do art. 2º, inciso II, da Lei N° 8.137 e sua aplicabilidade, tendo como ponto de partida, os votos exarados pelos Ministros do STF; d) apresentar o posicionamento doutrinário acerca da tese firmada.

Para elucidar o desfecho do julgamento realizado pelo STF e, consequentemente, o conteúdo da tese em comento, a presente pesquisa foi fundamentada nos estudos dos seguintes teóricos: Bartine (2020); Bitencourt (2019); Bottesini (2018); Cassone (2018); Félix (2018); Harada (2018); Machado Segundo (2018); Nucci (2020); Paulsen (2020); Prado (2019); Sabbag (2018); Salvador Netto (2019); Torres (2019). Outrossim, o trabalho é respaldado na égide de legislações, tal como a Constituição Federal de 1988; o Código Tributário Nacional; a Lei Complementar N° 87, de 13 de Setembro de 1996 (Lei Kandir); a Lei N° 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define crimes contra a ordem tributária; além de concepções doutrinárias que tratam da temática.

A elaboração do trabalho se deu a partir da metodologia de pesquisa de análise documental, tendo como base: o acórdão lavrado no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) N° 163.334, realizado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal; a tese

firmada em decorrência do respectivo julgamento e; o inteiro teor do julgamento, disponibilizado na internet, no canal oficial do STF, na plataforma YouTube.

Para a realização da pesquisa foi utilizada a abordagem qualitativa, em que se buscou compreender, às luzes do direito e da justiça, diversas questões como: o entendimento jurídico dos ministros da Corte Suprema; o ponto de vista doutrinário sobre a questão; alguns impactos econômicos e sociais sofridos pela sociedade brasileira no âmbito dos estados da Federação, decorrentes da ação do não recolhimento do ICMS Próprio declarado; determinadas dúvidas, anseios e expectativas relacionadas ao cenário empresarial quanto à compreensão, cumprimento e prática da legalidade pautada na tese estabelecida; possíveis futuros conflitos judiciais e; o cumprimento do ordenamento jurídico e a garantia da segurança jurídica.

Ademais, se trata de uma pesquisa de natureza descritiva, pautada em uma ampla revisão bibliográfica, que comprehende o extenso acórdão que deu origem à tese estudada, assim como os conhecimentos e posicionamentos de autores renomados que se debruçam sobre a matéria, estabelecendo relações congruentes e antagônicas entre as diferentes convicções jurídicas e teóricas dispostas ao longo dos estudos.

O presente trabalho é estruturado em quatro capítulos, os quais se seguem após esta Introdução, que além da apresentação do tema, delineou aspectos relevantes como a justificativa para a sua escolha, objetivos gerais e específicos, referenciais teóricos e metodologia utilizada para a elaboração da pesquisa.

No primeiro capítulo, intitulado “O ICMS na Constituição Federal de 1988”, é apresentada a sua regra matriz de incidência tributária, suas competências e especificidades, além da abordagem dos seus sistemas de recolhimento: Substituição Tributária - ST, Diferencial de Alíquotas – DIFAL e, ICMS Próprio.

Já o segundo capítulo, “Da questão do inadimplemento do ICMS e do crime de apropriação indébita”, traz perspectivas legais e doutrinárias que fundamentam tais institutos, compreendendo o significado de ambos e suas aplicabilidades, buscando esclarecer, principalmente, os conceitos jurídicos de dolo, crime contra a ordem tributária e fraude fiscal.

O terceiro capítulo, com o título “A criminalização do não recolhimento do ICMS Próprio sob a perspectiva da tese firmada pelo STF no julgamento do RHC N° 163334”, reúne os achados da pesquisa, expondo os fundamentos jurídicos dos votos favoráveis e dos votos contrários à criminalização, além da posição doutrinária acerca do tema.

Por fim, o último capítulo é constituído pelas “Considerações Finais”, em que são expostas as ponderações que foram possíveis se chegar por meio dos estudos empreendidos, destacando o posicionamento desfavorável do pesquisador à tese estabelecida pelo STF, sob a convicção de que a Corte Suprema se equivocou ao firmar a tese abordada e definir como crime de apropriação indébita o não recolhimento, doloso e contumaz, de ICMS, uma vez que se compreendeu não existir o elemento subjetivo especial do tipo penal quando o contribuinte, de boa-fé e de maneira idônea, declara ao fisco o tributo devidamente escriturado, não havendo, portanto, conduta fraudulenta ou dolo de apropriação que caracterize a prática do delito em comento. Por fim, chegou-se à conclusão de que, por mais que o entendimento favorável à criminalização apresente na tese que a prática do delito prescinde fraude, assim como no crime previsto no art. 168, do Código Penal, o tipo penal tributário análogo aquele da Lei Penal não existe no ordenamento jurídico brasileiro, sendo inconstitucional, a interpretação do art. 2<sup>a</sup> da Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 por analogia *in mala partem*.

## 2 O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O ICMS é considerado um dos impostos mais importantes para os estados e o Distrito Federal no que diz respeito à sua arrecadação. O mesmo está disposto na Constituição Federal, em seu Título VI, Capítulo I, que trata da tributação e orçamento, previsto no art. 155, II:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988)

Além disso, o texto constitucional elenca no art. 155, inciso II, §§ 2º a 5º, um extenso rol regramentos, princípios e conceitos que regem o ICMS a ser instituído pelos estados e o Distrito Federal, bem como a sua regra-matriz de incidência, a ser estudada a diante. É importante destacar que, além das disposições constitucionais, a instituição do ICMS deve atender aos ditames de lei complementar, que tem como propósito definir e disciplinar diversos aspectos do imposto, conforme previsão do art. 155, §2º, inciso XII, alíneas “a” a “i” do texto constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Caput do parágrafo com redação dada pela EC nº 3, de 1993)

[...]

XII – cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Alínea acrescida pela EC nº 33, de 2001)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Alínea acrescida pela EC nº 33, de 2001). (BRASIL, 1988)

Além da regulamentação por meio de lei complementar, o ICMS é regulado por leis ordinárias criadas de maneira particular, porém comuns, entre os estados, o que faz com que

aumente a complexidade de tal imposto, que é considerado um dos mais complexos do sistema tributário nacional. Acerca de tais características que permeiam o tributo, Paulsen ensina:

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§ 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC n. 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios Confaz) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos. Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na pléiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta. (PAULSEN, 2020, p. 599).

Portanto, a complexidade do ICMS se dá em razão de ser composto por uma variedade de subsistemas de regulamentações estaduais, diferentes sistemas de apuração e regimes de tributação, além de diversas outras especificidades, as quais devem obedecer aos ditames constitucionais. Todavia, em linhas gerais, a compreensão do ICMS, diante de tantas observações que merecem importância, perpassa por abordagens detalhadas acerca de sua regra-matriz de incidência e do estudo da norma que o regulamenta, a Lei Complementar nº 87/1996, mais conhecida como Lei Kandir, as quais serão abordadas mais adiante.

## 2.1 ESPECIFICIDADES DO ICMS

A atividade passível de tributação do ICMS não está vinculada à uma contraprestação estatal, em consonância ao art. 16 do Código Tributário Nacional, que ao definir o conceito de imposto informa que se trata de um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O ICMS possui diversas especificidades e podemos destacar algumas de suas principais, que o caracterizam e classificam. Dentre os aspectos gerais, podemos elencar que se trata de um imposto indireto, com finalidade fiscal, não progressivo, real, proporcional, regressivo, plurifásico e não cumulativo.

O ICMS compõe os chamados impostos indiretos, que são, segundo Sabbag (2018, p. 33), “concebidos constitucionalmente como aqueles gravames que admitem a transferência do ônus tributário, e terminam por tributar o consumidor final do produto”.

Além disso, possui finalidade fiscal, o que significa dizer que o seu objetivo é arrecadar recursos financeiros para subsidiar despesas públicas no âmbito dos estados e do Distrito Federal. Nas palavras de Machado Segundo (2018, p. 64), “Tributo com função fiscal é aquele

cuja finalidade principal é a de obter recursos para o orçamento da entidade estatal correspondente”.

O ICMS é também um imposto não progressivo, ou seja, a sua alíquota não sofre aumento proporcional ao valor da mercadoria ou serviço prestado. Assim, não importa se o valor da mercadoria ou prestação do serviço seja mínimo ou elevado, a alíquota aplicada sobre a base de cálculo, em regra, não será alterada.

O tributo em tela tem como característica ser um imposto real, uma vez que incide sobre mercadorias e serviços elencados na norma que o regulamenta (Lei Kandir), além de ser proporcional, o que corresponde, segundo Sabbag (2018, p. 33), ao “meio de exteriorização da capacidade contributiva, que se mostra pela técnica de incidência de alíquotas fixas, em razão de bases de cálculo variáveis. Dessa forma, qualquer que seja a base de cálculo, a alíquota sobre ela terá o mesmo percentual”. Assim, a proporcionalidade faz com que o valor a ser recolhido aumente somente à medida em que a base de cálculo se eleve, mantendo, porém, a uniformidade da alíquota. De acordo com Sabbag:

[...] a proporcionalidade se dá nos impostos chamados “reais”, cujos fatos geradores acontecem sobre elementos econômicos do bem, como propriedade de bem, circulação de bem etc., desprezando-se qualquer consideração relativa à situação pessoal do contribuinte. O STF já se manifestou, asseverando que, no caso dos impostos ditos “reais”, o princípio da capacidade contributiva é prestigiado pela mera técnica da proporcionalidade. (SABBAG, 2018, p. 33).

A proporcionalidade do ICMS se liga à sua característica regressiva, que diz respeito à arrecadação e significa que o impacto sofrido por qualquer sujeito passivo da obrigação tributária, seja ele pobre ou rico, é suportado de maneira equivalente, independentemente do patrimônio ou renda que o mesmo possua. Acerca da regressividade, Sabbag discorre:

Esta, por seu turno, é característica dos impostos indiretos, os quais são exigidos pelo mesmo valor de todos os indivíduos, independentemente dos níveis de renda individuais. Diga-se, ainda, que, para atenuar a regressividade, o imposto pode ser seletivo, sendo esse um importante mecanismo inibitório da regressividade. (SABBAG, 2018, p. 33).

A regressividade do ICMS por vezes é alvo de críticas pelos estudiosos, uma vez que pessoas de baixa renda acabam por sofrer o peso do imposto da mesma maneira que pessoas que possuem renda ou patrimônio elevado, o que torna o consumo de mercadorias, assim como a contratação de serviços, mais onerosos para as classes mais pobres da população, em razão do seu poder de compra.

A alíquota do imposto pode também atender ao princípio da seletividade. Segundo Harada (2018, p 519), “não se trata de imposto seletivo, mas de imposto cujas alíquotas poderão ser seletivas em função da essencialidade dos bens objetos de circulação mercantil”. Assim, excepcionalmente, a alíquota aplicada à base de cálculo pode variar de acordo com a essencialidade das mercadorias e dos serviços, conforme previsão do art. 155, §2º, III, da Constituição. Dissertam Félix e Henrique:

[...] ainda que a principal finalidade desses tributos seja arrecadatória, nada impede que os entes federados deles se utilizem para, por exemplo, desestimular o consumo de determinados produtos, como ocorre com o ICMS que, de acordo com o art. 155, § 2º, III da CR/88 (BRASIL, 1988), pode ser seletivo dada a essencialidade do produto, ou seja, quanto mais essencial for o produto, menor pode ser a sua alíquota e, ao contrário, quanto mais supérfluo for o produto (como é o caso de bebidas alcóolicas e cigarros), maior pode ser sua alíquota, até mesmo como forma de desestimular o consumo, implicando, inclusive, nas políticas de saúde pública. (FÉLIX; HENRIQUE, 2018, p. 113).

Para fins de arrecadação, a Carta Maior prescreve ainda, que o ICMS atenderá ao princípio da não cumulatividade, não podendo dessa forma, o imposto cobrado em uma operação de circulação de mercadorias ou de determinada prestação de serviços, ser novamente cobrado sem que haja a sua devida compensação, conforme determina o art. 155, § 2º, I:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Caput do parágrafo com redação dada pela EC nº 3, de 1993)

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. (BRASIL, 1988).

A prescrição legal do princípio da não cumulatividade é de suma importância no que tange ao ICMS, em razão de o mesmo ser plurifásico, ou seja, se trata de um imposto que incide nas mais diversas fases comerciais ocorridas no processo de produção e distribuição de produtos ou serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. De acordo com Sabbag:

Sabe-se que o ICMS é um imposto plurifásico. Nessa medida, a circulação de mercadorias pode ser fato gerador do referido tributo e, caso o seja, a incidência do imposto ocorrerá em cada fase mercantil. Imaginando as inúmeras fases de comercialização que intermedeiam o produtor e o consumidor final, espera-se contar com um mecanismo que impeça a sobreposição de incidências. Dessa forma, com o ICMS, acontece uma espécie de compensação descritiva ou escritural, através de um creditamento contábil de valores referentes às operações de entrada de produtos, em face dos lançamentos contábeis de débito, gerados pelas operações de saída de bens. Em razão do princípio em estudo, a incidência do imposto ocorre sobre o valor

agregado ou acrescido em cada operação, e não sobre o valor total, não se permitindo a tributação em cascata. (SABBAG, 2018, p. 35).

Nesse sentido, de acordo com o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, outra atribuição da lei complementar é disciplinar o regime de compensação do ICMS. Conforme Machado Segundo:

O ICMS é não cumulativo, o que significa dizer que deverá ser compensado o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Exemplificando: o comerciante, contribuinte do ICMS, ao adquirir mercadorias para revenda, credita-se do imposto que sobre as mesmas já incidiu. Depois, ao vendê-las, debita-se do imposto incidente nessa mesma venda. Ao final de cada período de apuração (mês), recolhe ao fisco estadual a diferença entre os créditos e os débitos. Caso os créditos superem os débitos (p. ex., um mês com muitas compras e poucas vendas), o saldo deve ser transferido para o período seguinte. (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 296).

Assim, o princípio da não cumulatividade evita o chamado efeito cascata, que poderia elevar demasiadamente os valores em toda a cadeia de produção-distribuição, caso não houvesse a devida compensação, onerando, principalmente, o consumidor final.

Por fim, importa destacar que cada estado brasileiro, assim como o Distrito Federal podem e criam legislações comuns que regulamentam o ICMS em seus âmbitos, uma vez que, segundo Harada (2018, p. 528), “o mesmo possui vocação nacional, cujos efeitos econômico-financeiros ultrapassam as fronteiras dos estados”. No entanto, em decorrência da competência prevista no art. 155, II, da Constituição Federal, carecem tais entes seguirem, além de outras, todas as premissas supracitadas.

## 2.2 A LEI COMPLEMENTAR N° 87/96 E A REGULAMENTAÇÃO DO ART. 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Até o ano de 1996, de acordo com Soares (2007, p. 4), o ICMS era regido pelo Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelecia normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, porém em 1996, o Deputado Antônio Kandir apresentou o Projeto de Lei Complementar conhecido como PLP nº 95/1996, o qual foi aprovado durante o período em que o mesmo foi Ministro do Planejamento durante a gestão do então presidente do Brasil, Fernando Henrique Cardoso, passando à nomenclatura de Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e

intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências, ganhando o nome popular de Lei Kandir, em razão do autor de seu projeto.

É sabido que o imposto em tela é de competência dos estados e do Distrito Federal, conforme previsão do art. 155, II, da Constituição Federal, bem como do art. 1º, da Lei Kandir, de semelhante redação, porém é importante que fiquem claras algumas informações de tal previsão legal.

Inicialmente, se faz necessário compreender o conceito de mercadoria, este que não está previsto no texto constitucional, tampouco no Código Tributário Nacional ou na Lei Kandir, razão pela qual, por força dos artigos 109 e 110 do CTN, são empregados princípios decorrentes do direito privado quando se trata de definir o que corresponde à mercadoria, uma vez que o CTN permite que seja feito tal uso:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 1966).

Utilizando de tal preceito, por exemplo, a legislação do estado de Pernambuco, Lei nº 15.730 de 17/03/2016, que rege o ICMS, ilustra com maestria o conceito de mercadoria, em seu art. 1º, §2º, I:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, de comunicação e aqueles, quando envolvam fornecimento de mercadorias, não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

§ 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se: (Redação alterada pelo art. 1º da Lei nº 15.954, de 20 de dezembro de 2016, a partir de 1º de abril de 2017.)

I - mercadoria, qualquer bem móvel, corpóreo ou incorpóreo, nos termos da lei civil, suscetível de avaliação econômica, não se incluindo neste conceito: (Redação alterada pelo art. 1º da Lei nº 15.954, de 20 de dezembro de 2016, a partir de 1º de abril de 2017.). (PERNAMBUCO, 2016).

A respectiva norma apresenta algumas exceções, em que não inclui determinados tipos de bens enquanto mercadoria, como direitos reais e direitos pessoais de caráter patrimonial, em consonância às demais legislações que regem a matéria e que devem ser observadas.

Para a definição do conceito de mercadoria são utilizados ainda, termos de estudos doutrinários, também decorrentes dos princípios de direito privado, como leciona Harada:

O importante é salientar que do ponto de vista material não há diferença entre coisa e mercadoria. A diferença que existe não é de substância, mas apenas de destinação. Uma coisa é denominada de mercadoria quando destinada à comercialização, segundo a doutrina tradicional. Por isso, o conceito de mercadoria dado pelo Direito Privado é vinculante no Direito Tributário. Como o texto constitucional adotou o conceito tradicional de mercadoria para definir a competência impositiva estadual, nenhuma lei tributária poderá conceituá-la diferentemente (art. 110 do CTN). (HARADA, 2018, p. 517).

Importante salientar que, a simples comercialização de determinado bem móvel, corpóreo ou incorpóreo, ou qualquer prestação de serviço não configura a incidência de ICMS, carecendo a atividade realizada estar em conformidade ao art. 4º, incisos I, II, III, IV e art. 5º, da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Parágrafo único com redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16/12/2002)

I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Inciso com redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16/12/2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Inciso com redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16/12/2002)

IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Inciso com redação dada pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo. (BRASIL, 1996).

Assim, para a ocorrência do fato gerador, é imprescindível que ocorra a operação de circulação de mercadoria ou a prestação de serviços nos moldes da lei, para que surja a figura do contribuinte responsável pelo pagamento do imposto, responsabilidade essa, que pode ainda, recair sobre terceiros. Sobre essa matéria, o Superior Tribunal de Justiça - STJ editou a Súmula nº 166 que afirma: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Nesse sentido, o Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF, quando do julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1255885, com repercussão geral reconhecida (Tema 1099), pacificou o entendimento com fixação da seguinte tese: “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em

estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”. Ainda, ampliando tal entendimento, o STF editou a Súmula nº 573, com a seguinte disposição: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”. Dessarte, apenas quando a operação de circulação de mercadoria configurar ato mercantil ou transferência de titularidade, segundo entendimentos firmados pelo STF e STJ, configurará a incidência do ICMS.

### 2.3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS

A regra-matriz de incidência tributária é um modo de identificação do tributo, de acordo com características instituídas pela lei que o criou. É por meio da regra-matriz que são identificados fatos antecedentes e consequentes de determinado tributo. Félix ensina:

Quando falamos da regra-matriz tributária, de forma bastante didática, para identificarmos o tributo nós fazemos basicamente cinco perguntas: Como? Quando? Quem? Onde? Quanto? Ao respondermos cada uma dessas perguntas nos deparamos, respectivamente, com um dos aspectos da regra-matriz tributária, quais sejam: aspecto material; aspecto temporal; aspecto pessoal; aspecto espacial; aspecto quantitativo. (FÉLIX, 2018, p. 21).

Nesses termos, os fatos antecedentes correspondem aos aspectos material, temporal e espacial (ou territorial), que ocorrem antes do lançamento do tributo, este que de acordo o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, é entendido como o procedimento administrativo, de competência privativa de autoridade administrativa, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Já os fatos consequentes dizem respeito aos aspectos pessoal e quantitativo, os quais são identificados e atribuídos legalmente, com o devido lançamento do tributo.

O fato gerador descrito no artigo supracitado é, segundo Sabbag (2018, p. 379), “[...] a materialização da hipótese de incidência. Em outras palavras, é o momento em que o que foi previsto na lei tributária (hipótese de incidência) realmente ocorre no mundo real”. Assim, quando ocorre a materialização da hipótese de incidência – HI prevista na norma que rege a matéria, surge uma obrigação tributária principal, esta que de acordo o art. 114 do CTN, tem como fato gerador a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência; ou pode surgir ainda, uma obrigação tributária acessória, que conforme o art. 115 do mesmo Código, o seu fato gerador é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Em suma, a obrigação principal liga-se ao pagamento do tributo, enquanto a obrigação acessória diz respeito à devida guarda de informações e registros lhe deram origem e que podem servir de consulta pelo fisco para averiguar o desenvolvimento das atividades realizadas que originaram a obrigação tributária.

Nesse diapasão, a Lei Kandir elenca em seu art. 2º, incisos I, II, III, IV, V e § 1º, incisos I, II e III, as seguintes hipóteses de incidência tributária do ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Inciso com redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16/12/2002)
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizados o adquirente. (BRASIL, 1996).

Cada hipótese de incidência prevista no artigo retrocitado pode ser entendida enquanto aspecto material da regra-matriz de incidência tributária do ICMS. Acerca do aspecto material, aponta Bartine:

É a descrição do fato, sendo por si só suficiente para fazer nascer a obrigação do particular em ter que pagar tributo. Por exemplo, somente a expressão “circular mercadorias” já nos remonta a que tributo está se falando (neste caso, o ICMS). Assim, entendemos que o aspecto material pode ser definido como verbo em conjunto com o complemento. (BARTINE, 2020, p. 267).

A ocorrência do fato gerador atribui à autoridade administrativa a tarefa de determinar a matéria tributável. No que se refere ao ICMS, tal ocorrência pode ser identificada por diversos verbos e seus complementos, tais como circular, fornecer, importar mercadorias ou prestar serviços, nos termos do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/1996.

Outro aspecto a ser identificado é o temporal, que corresponde ao momento em que ocorreu o fato gerador. A autoridade administrativa, para que possa realizar o devido lançamento do ICMS precisa identificar, com fulcro no art. 12 da Lei Kandir, que traz um extenso rol taxativo para a consideração da ocorrência do fato gerador do imposto, quando ocorreu a materialização da hipótese de incidência prevista no texto legal. Ensina Bartine acerca do aspecto temporal:

É o momento da ocorrência do fato gerador. É importante a sua descrição para se entender qual a norma aplicável ao evento concreto, aos princípios da anterioridade e irretroatividade e ao instituto da decadência tributária nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN). (BARTINE, 2020, p. 268).

A autoridade administrativa deve também, identificar o aspecto espacial, também denominado territorial, da regra-matriz de incidência do ICMS, para que o lançamento do tributo seja realizado sem que haja qualquer tipo de transgressão de território que implique, por exemplo, por parte de determinado estado, em incompetência para a realização da devida cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, em consonância ao art. 11 da Lei Kandir, que estabelece parâmetros para a se identificar o local da operação de circulação de mercadoria ou da prestação do serviço. Afirma Bartine sobre o aspecto espacial:

É o local da ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária. Esse aspecto está atrelado a saber identificar a competência tributária e a capacidade tributária passiva, bem como, em determinados casos, o domicílio tributário, nos termos do art. 127, § 1º, do CTN. (BARTINE, 2020, p. 268).

Para a realização do lançamento do ICMS, em conformidade com a legislação, a autoridade administrativa, que representa o estado ou o Distrito Federal, sujeitos ativos da obrigação tributária, nos termos do art. 119 do CTN, e titulares da competência para exigir o seu cumprimento, conforme art. 1º da Lei Kandir, precisa identificar, nos termos do art. 4º, incisos I, II, III, IV, do mesmo diploma legal, o sujeito passivo da obrigação tributária, pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, conforme o texto do art. 121 do CTN. Nesses termos, Cassone (2018, p.190) aponta que o sujeito ativo e o sujeito passivo compõem o aspecto pessoal da regra-matriz de incidência. O CTN, em seus artigos 121, 122 e 123 preconiza:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (BRASIL, 1966).

Ao realizar o procedimento administrativo de lançamento do ICMS, a autoridade competente deve calcular o montante do tributo devido, este que corresponde ao aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, composto pela base de cálculo, que é o valor da operação, nos termos do art. 13 da Lei Kandir, assim como da alíquota. De acordo com Félix e Henrique:

O aspecto quantitativo será definido pela base de cálculo e pela alíquota de cada tributo. Sendo a base de cálculo a grandeza economicamente definida sobre a qual incidirá a alíquota definida em lei para se apurar a quantia devida a título do tributo, como o valor de um serviço, o valor venal de um imóvel. E sendo a alíquota a um percentual ou um valor fixo que será aplicado sobre essa base de cálculo a fim de se conhecer o valor devido a título do tributo. (FÉLIX; HENRIQUE, 2018, p. 24).

Pelo exposto, verifica-se que a regra-matriz de incidência do ICMS é de suma importância, pois possui aspectos singulares que possibilitam à autoridade administrativa aplicar a norma competente, o que contribui para a devida cobrança do referente tributo.

## 2.4 SISTEMAS DE RECOLHIMENTO DO ICMS

No âmbito dos estados e do Distrito Federal, o sistema de recolhimento do ICMS pode se dar de três maneiras diferentes, são elas: Substituição Tributária - ST, Diferencial de Alíquotas – DIFAL e, ICMS Próprio.

A Substituição Tributária é prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

Verifica-se que o CTN, visando à garantia do cumprimento da obrigação tributária, permite aos estados atribuírem, de maneira expressa, a substituição da responsabilidade tributária, proporcionando que o recolhimento do tributo seja realizado de acordo com as especificidades de cada ente competente. Cassone ensina:

Assim, a teor do art. 128 do CTN, responsabilidade tributária por substituição ocorre quando, em virtude de disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados. Nessa hipótese, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto. (CASSONE, 2018, p. 217).

De acordo com a doutrina, a substituição tributária pode ocorrer “para trás” (regressiva), ou, “para frente” (progressiva). Quanto à substituição regressiva, Sabbag discorre:

O fato gerador ocorre “para trás”. Em termos mais técnicos, configura-se pelo adiamento do recolhimento do tributo para um momento após a ocorrência do fato gerador. Por conveniência, a Administração adia o pagamento do ICMS, recaindo o ônus tributário sobre o substituto legal tributário. Aqui identificamos a figura do diferimento, uma vez que não há contemporaneidade entre o fato imponível e o pagamento da exação. Exemplo: o ICMS devido pelo produtor rural, relativamente ao leite cru que vende ao laticínio, é recolhido por este no lugar daquele, em virtude do adiamento do fato gerador; o ICMS devido pelo produtor rural, relativamente à cana em caule que vende à usina, é recolhido por esta no lugar daquele, em virtude do adiamento do fato gerador. (SABBAG, 2018, p. 192).

Já sobre a substituição tributária progressiva, o autor disserta:

O fato gerador ocorre “para frente”. Com maior rigor, diz-se que o recolhimento do tributo é antecipado, sem que haja a definição do fato gerador. Tal mecanismo encontra contestações na doutrina, por dar ensejo a um fato imponível fictício (ou presumido, como preferem alguns). No entanto, a Constituição Federal dá respaldo à sistemática em seu art. 150, § 7º, *in fine*. Exemplo: quando os veículos novos deixam a indústria automobilística em direção às concessionárias ou lojas, já saem com o ICMS antecipadamente recolhido, levando-se em conta que o fato gerador relativamente à venda do bem está por realizar. O mesmo fenômeno se dá com os cigarros, os refrigerantes e vários outros bens. (SABBAG, 2018, p. 192).

Nesse sentido, o sujeito passivo direto, do ICMS, corresponde ao contribuinte que pratica o fato gerador de maneira precisamente pessoal, contraindo, consequentemente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto que o sujeito passivo indireto, também denominado terceiro, tem a responsabilidade, por ter relação com o fato gerador, de cumprir com o pagamento da obrigação tributária em decorrência de lei, que expressamente o defina. Nesse diapasão, dispõe o art. 6º, § 1º e 2º da Lei Kandir:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (“Caput” do artigo com redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16/12/2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Parágrafo com redação dada pela Lei Complementar nº 114, de 16/12/2002). (BRASIL, 1996).

Assim, é prevista a possibilidade do recolhimento do ICMS pelo sistema de Substituição Tributária, todavia é necessário que a lei estadual que rege o imposto defina as regras para a sua aplicação, que ocorre consoante aos artigos 7º, 8º, 9º e 10 da Lei Kandir. Cassone ilustra:

Na substituição tributária, temos **A** (fabricante de automóveis, de bebidas, de remédios, etc., ou atacadista) como *substituto* tributário, e **B** (concessionária, varejista etc.) como *substituído* tributário, em que **A**, além de ser sujeito passivo na saída de seus produtos, anota, na Nota Fiscal, o ICMS devido pela futura venda que **B** (presumivelmente) realizará, e paga ao Estado também o imposto de **B**, devido por antecipação, por fato gerador futuro. A base de cálculo é definida pela Lei Complementar no 87/96 (com alterações posteriores), e deve estar prevista em Lei Ordinária do Estado, em face do princípio da legalidade e da tipicidade fechada que caracterizam o fato gerador. (CASSONE, 2018, p. 442).

Portanto, é possível constatar que o ICMS – ST é realizado pelo fabricante, fornecedor, atacadista etc., que estão no início do processo de distribuição, estes que são denominados substitutos tributários, e que têm a responsabilidade de recolher aos cofres estaduais ou do Distrito Federal, o imposto retido que, via de regra, seria recolhido no final da cadeia de vendas pelo comerciante ou empresário. Importa ressaltar que no ICMS-ST não existe o sistema de compensação de créditos, uma vez que a quantia correspondente ao imposto é retida no início da cadeia de distribuição.

Além do retrocitado sistema de recolhimento, existe o ICMS Diferencial de Alíquotas – DIFAL, que tem previsão no art. 155, §2º, incisos IV, V, VI, VII e VIII da Constituição Federal. O mesmo tem o propósito de equilibrar o recolhimento do tributo entre os estados nas operações interestaduais, uma vez que fatos geradores do imposto podem se iniciar em determinado estado e serem finalizados em estados diferentes, podendo sofrer as alíquotas, pequenas variações de um estado para o outro, tem em vista que alíquotas internas podem ter valores diferentes daquelas interestaduais, o que implica em alterações de valores a serem recolhidos pelos estados, em razão da diferença de valores das alíquotas.

Nesse sentido, Paulsen (2020, p. 205), ensina que “nas operações interestaduais, o que ocorre é a divisão da arrecadação entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a carga tributária no mesmo patamar daquela inerente às operações internas”. Na prática, o ente em que se iniciou a operação prevista em lei tem direito à arrecadação de uma fração do valor do ICMS a ser recolhido pelo sujeito passivo, enquanto outra fração é recolhida ao ente em que a operação é finalizada.

Nesse contexto, é possível identificar à qual ente será realizado o recolhimento do ICMS e à qual será feito o pagamento do diferencial de alíquota decorrente da operação interestadual, proporcionando que tanto o estado em que a mesma se iniciou, quanto o estado de destino, recolham aos seus cofres os valores que lhes são devidos e que servirão para subsidiar as suas respectivas despesas públicas.

Além dos dois sistemas expostos, existe também o ICMS Próprio, objeto da presente pesquisa, que se caracteriza pelo recolhimento realizado por meio do pagamento em dinheiro e/ou pelo sistema de créditos, os quais são compensados a cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços previstos na Lei Kandir. De acordo com os ensinamentos de Torres:

As obrigações tributárias do ICMS podem ser adimplidas por duas moedas distintas: de um lado, a *moeda corrente*, isto é, o dinheiro; de outro, os *créditos* provenientes de operações ou prestações anteriormente alcançadas pelo imposto, cuja utilização em tudo equivale a pagamentos em dinheiro, por compensação. (TORRES, 2019, p. 53).

Cumpre ressaltar que a ocorrência do fato gerador deve atender ao princípio constitucional da não cumulatividade, para que a tributação em cascata não ocorra. Assim, prevê o art. 19 da Lei Kandir:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. (BRASIL, 1996).

A operação incidente do fato gerador do ICMS é registrada por meio de nota fiscal, em que o valor do imposto é escriturado e destacado, para que assim, o contribuinte possa realizar a compensação do que for devido em relação à operação anterior e realize o pagamento da quantia devida. Nesses termos, a Lei Kandir prescreve em seu art. 20:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de

que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior. (BRASIL, 1996).

Os valores correspondentes as operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços, previstos na Lei Kandir, são acumulados durante o período definido legalmente como de apuração, em que são realizadas as compensações legais e, ao fim do período, são contraídas as obrigações tributárias que devem ser recolhidas ao fisco pelo sujeito passivo, nos moldes do art. 24 da Lei Kandir:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte. (BRASIL, 1996).

Ao final da cadeia de distribuição, o contribuinte deve realizar a declaração do ICMS junto ao fisco, uma vez que o lançamento do referido imposto se dá por homologação, a teor do art. 150 do CTN:

**Art. 150.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3o Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.<sup>49</sup> Lei no 5.172/1966

§ 4o Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (BRASIL, 1966).

Assim, cabe ao sujeito passivo apurar o quantitativo que deve pagar de ICMS e realizar a sua declaração para que o fisco possa proceder com a devida homologação, a depender da regularidade daquilo que for declarado. Harada elucida:

Nesse tipo de lançamento, todas as providências necessárias à constituição definitiva do crédito tributário ficam a cargo do sujeito passivo, tais como emissão de notas fiscais, sua escrituração em livros especiais, a apuração periódica do montante do tributo devido, seu pagamento antecipado, comunicação ao fisco desse pagamento etc. Resulta disso que a responsabilidade pela correta interpretação e aplicação da legislação tributária é sempre do sujeito passivo, que pode prevenir-se contra aplicação de penalidades mediante a utilização do instituto da consulta<sup>12</sup> em caso de dúvidas. Em razão da redução do custo de arrecadação, existe uma tendência de utilização maior dessa modalidade de lançamento, pelas três esferas impositivas. Razões de ordem prática, como nos casos de impostos indiretos e instantâneos em que o lançamento direto a cada concreção do fato típico se torna inviável ou impraticável, também, levaram à adoção da modalidade de lançamento por homologação. (HARADA, 2018, p. 692).

Por fim, se nota que é de suma importância que o sujeito passivo aja com idoneidade e apresente toda a documentação pertinente quando realizar a declaração do ICMS apurado, para que não haja confusões quanto a sua incidência ou contribuinte, quando de sua homologação por parte da autoridade administrativa, assim como é primordial que realize o seu devido pagamento ao fisco, após ter a sua declaração homologada, uma vez que estados e Distrito Federal dependem, majoritariamente, do recolhimento do tributo em comento para o cumprimento dos dispêndios públicos.

### **3 DA QUESTÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS E DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA**

Como apresentado ao longo desse trabalho, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, e como consequência, pode surgir uma obrigação principal ou acessória, que deve ser cumprida pelo sujeito passivo no prazo estipulado pela norma regente da matéria. O não cumprimento da obrigação tributária no devido prazo dá ensejo ao inadimplemento.

O inadimplemento tributário pode ser resultado de diversos fatores, que podem ser internos, como a má administração empresarial, ou externos, caracterizados por questões alheias ao empresário, ligadas ao mercado e a economia nacional, que podem culminar na insuficiência de recursos financeiros para o adimplemento pontual das obrigações tributárias contraídas.

Estar inadimplente significa não ter pago ou recolhido o tributo tempestivamente. Todavia o ato de não recolher a quantia devida, no prazo estipulado em lei, pode não configurar apenas a mera inadimplência perante o fisco, uma vez que a mesma pode decorrer de atos ilícitos, praticados pelo sujeito passivo, com o intuito de lesar o ente arrecadador, razão pela qual, com a edição da Lei nº 8.137/99, tais atos passaram a ser enquadrados enquanto crimes contra a ordem tributária e econômica, dentre os quais, o crime de apropriação indébita.

#### **3.1 DA QUESTÃO DO INADIMPLEMENTO DO ICMS**

O ICMS declarado ao fisco, quando não recolhido no prazo definido em lei, torna o sujeito passivo da obrigação tributária inadimplente, o que pode ocasionar, caso esse estado permaneça, em uma ação de execução fiscal, ajuizada pelo Procurador da Fazenda Estadual ou do Distrito Federal.

É sabido que ao contrair a obrigação tributária, a partir da incidência do fato gerador, o sujeito passivo tem o dever de declarar perante o fisco o valor a ser recolhido no período, e assim, majoritariamente, tem ocorrido ao longo do tempo, todavia em muitos casos, pelos mais diversos motivos lícitos, o valor declarado pelo contribuinte não é recolhido pelo mesmo aos cofres públicos, ensejando o que a doutrina define enquanto mero inadimplemento.

Diante da inadimplência do sujeito passivo, que não esteja maculada por ilicitude, o legislador previu, para o cumprimento do devido recolhimento do ICMS, a possibilidade de o ente federativo utilizar-se previamente da via administrativa, por meio da instauração de um

processo administrativo, com o intuito de o devedor realizar o pagamento. Acerca da norma que rege o processo administrativo, discorrem Bottesini e Fernandes:

O processo administrativo fiscal, específico para os tributos federais, é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei porque editado durante o regime de exceção que se estabeleceu a partir de 31 de março de 1964, durante o qual o Presidente da República estava investido das funções legislativas para certas matérias, conforme expressamente reconheceu o Supremo Tribunal Federal ao julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade, ADIn 1922-9 e ADIn 1976-7. (BOTTESINI; FERNANDES 2018, p. 18).

Portanto, o ente federativo deve realizar um processo administrativo, instaurado de ofício pela autoridade competente, para apuração integral do crédito, bem como para que possa ser dada oportunidade de o devedor se manifestar acerca da cobrança que lhe foi imputada. De acordo com Bottesini e Fernandes:

Todo o processo ou procedimento que envolva tributos e sua cobrança tem importância para a efetivação do direito de defesa e do contraditório, indispensáveis para que o contribuinte, sujeito passivo, devedor ou responsável tributário perante a Administração Pública, não seja submetido ao arbítrio e ao excesso de exação, cobrado por valor indevido ou maior do que aquele efetivamente devido. (BOTTESINI; FERNANDES 2018, p. 18).

Ainda, de acordo com os autores (2018, p. 18), “sem a conclusão do processo administrativo, a execução fiscal fundada no crédito ainda pendente de apuração integral, viola e ofende as garantias do devido processo legal, asseguradas pelo artigo 5º da Constituição Federal”. Portanto, é fundamental que seja instaurado o processo administrativo antes do ajuizamento da ação de execução fiscal.

Além disso, o processo administrativo tem como fim a satisfação do crédito de maneira mais ágil e menos dispendiosa, uma vez que um processo judicial pode se arrastar por anos até a sua definitiva conclusão, assim como é composto por diversos atos que exigem pagamentos que representam despesas, tanto para o ente fazendário, quanto para o sujeito passivo da obrigação tributária:

Entre as despesas com o processo de execução fiscal, devem ser incluídas as custas judiciais e as despesas com os auxiliares do juízo, avaliador, oficial de justiça, os honorários periciais, a remuneração do depositário dos bens penhorados e eventualmente removidos do poder do devedor executado, custas com o cumprimento das Cartas Precatórias e Cartas de Ordem, despesas com a publicação dos editais de citação e de hasteamento dos bens com as praças e os leilões. (BOTTESINI; FERNANDES, 2018, p. 324).

A dívida tributária a ser cobrada pelos Estados e Distrito Federal, corresponde aquela definida na Lei nº 6.830/80, que “dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública”, esta que, em seu art. 39, §§ 1º e 2º define:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (BRASIL, 1980).

A Lei nº 6.830/80 previu ainda a possibilidade de a Fazenda Pública Estadual e do Distrito Federal utilizarem da via judicial para realizar a cobrança “forçada” dos créditos declarados e não recolhidos tempestivamente pelo sujeito passivo inadimplente. Conforme Theodoro Júnior:

A Lei n. 6.830 dá abrangência ampla ao conceito de Dívida Ativa e admite a execução fiscal como procedimento judicial aplicável tanto à cobrança dos créditos tributários como dos não tributários. Até mesmo as obrigações contratuais, desde que submetidas ao controle da inscrição, podem ser exigidas por via da execução fiscal. (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 42).

A utilização da via judicial para a realização da cobrança deve se dar somente quando esgotadas as tentativas de satisfação do crédito por meio do processo administrativo. Nesses termos, os sujeitos ativos do ICMS, Estados e Distrito Federal, quando esgotadas todas as possibilidades de cobrança no âmbito administrativo, podem utilizar-se da execução fiscal para a realização do devido recolhimento do débito fiscal. Conforme Theodoro Júnior:

Antes, portanto, de ingressar em juízo, tem a Fazenda Pública de promover o acertoamento de seu crédito, tanto objetiva como subjetivamente, mediante o procedimento da inscrição, para atribuir-lhe liquidez e certeza, ou seja, para determinar, de forma válida, a existência do crédito tributário, a quantia dele e a responsabilidade principal e subsidiária por seu resgate. Em outros termos, há de apurar-se antes da execução a existência da dívida, o que se deve e quem deve. Somente depois da inscrição, que resolve todos esses problemas, e da extração da competente Certidão de Dívida Ativa — que é o título executivo fiscal — é que estará

a Fazenda habilitada a promover a execução em juízo. (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 33).

Portanto, o ente competente realizará a inscrição do débito fiscal na dívida ativa estadual ou do Distrito Federal, gerando um título executivo, representado pela Certidão de Dívida Ativa (CDA), nos termos do art. 3º da Lei nº 6.830/80:

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa deve atender aos ditames previstos no art. 202 do CTN:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

- I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
  - II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
  - III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
  - IV - a data em que foi inscrita;
  - V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.
- Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. (BRASIL, 1966).

Além disso, para que esteja devidamente nos parâmetros legais e goze de presunção de certeza e liquidez, conforme art. 204 da mesma norma, sob pena de nulidade da inscrição e do processo de cobrança, nos termos do art. 203 do referido Diploma:

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvida ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite. (BRASIL, 1966).

A supracitada norma estabelece que após a inscrição em dívida e distribuída a execução fiscal, esta poderá recair sobre o patrimônio do sujeito passivo em diversos âmbitos, com vistas

ao pagamento integral do valor da dívida contraída, proporcionando aos Procuradores mais possibilidades de êxito no cumprimento da execução. O art. 4º, incisos e §1º, da Lei nº 6830/80 prevê:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

- I - o devedor;
- II - o fiador;
- III - o espólio;
- IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e  
VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens. (BRASIL, 1980).

Promovida a ação fiscal em face do sujeito passivo inadimplente, caso o juiz competente para o seu julgamento defira a inicial, será proferido despacho, nos termos do art. 7º da Lei nº 6.830/80:

Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

- I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;
- II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia;
- III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;
- IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e
- V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados. (BRASIL, 1980).

A satisfação do crédito tributário em inadimplência poderá se dar por meio de arresto, consistindo na constrição de bens ou valores do patrimônio do devedor, ou ainda, por penhora, mediante despacho exarado por juízo competente, nos termos Art. 7º da Lei nº 6830/80, seguindo a seguinte ordem, prevista no art. 11 do mesmo Diploma Legal:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

- I - dinheiro;
- II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;
- III - pedras e metais preciosos;
- IV - imóveis;
- V - navios e aeronaves;
- VI - veículos;
- VII - móveis ou semoventes; e
- VIII - direitos e ações.

§ 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

§ 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo. (BRASIL, 1980).

Assim, podem ser requeridos ao Juiz, pelo Procurador competente, que sejam bloqueadas, até o limite do valor da execução, quaisquer tipos de movimentações financeiras, sejam vendas de bens ou transações em instituições bancárias, como saques e transferências de valores, momento em que o devedor pode ver penhorado, ou enquanto objeto de arresto, bens ou valores monetários que tenha disponíveis. É importante frisar que a quantia em dinheiro que o devedor tenha disponível no banco pode ser bloqueada somente no limite máximo do valor da execução, devendo os demais valores ficarem disponíveis para o mesmo utilizar. Desse modo, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional, o crédito será extinto quando realizado a satisfação do crédito por meio do cumprimento da execução:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
  - II - a compensação;
  - III - a transação;
  - IV - remissão;
  - V - a prescrição e a decadência;
  - VI - a conversão de depósito em renda;
  - VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
  - VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
  - IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
  - X - a decisão judicial passada em julgado.
  - XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)    (Vide Lei nº 13.259, de 2016)
- Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149. (BRASIL, 1966).

Destarte, legislação prevê diversos procedimentos que podem ser realizados durante o processo administrativo fiscal, assim como no decorrer da ação judicial proposta e da execução fiscal, como por exemplo, Recursos a serem apresentados por ambas as partes e entre outros atos processuais, de forma a promover a ampla defesa e o contraditório, bem como todas as demais garantias constitucionais, porém, em linhas gerais, quando se trata da questão do inadimplemento do ICMS, devem ser adotados os procedimentos aqui apresentados, os quais se conclui enquanto adequados e justos para a devida satisfação do crédito atinente ao ICMS Próprio.

### 3.2 DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA

De início, cumpre destacar que a doutrina majoritária, conforme Nucci (2020, p. 221) adota a conceituação analítica de crime, também chamada de tripartida ou tripartite, que é composta pelo fato típico, pela antijuridicidade e pela culpabilidade. Segundo o referido autor:

Trata-se de uma conduta típica, antijurídica e culpável, vale dizer, uma ação ou omissão ajustada a um modelo legal de conduta proibida (tipicidade), contrária ao direito (antijuridicidade) e sujeita a um juízo de reprevação social incidente sobre o fato e seu autor, desde que existam imputabilidade, consciência potencial de ilicitude e exigibilidade e possibilidade de agir conforme o direito. (NUCCI, 2020, p. 221).

Assim, fato típico, ou tipicidade, está relacionado a conduta praticada pelo sujeito, sendo assim, considerada típica, quando o seu resultado tem previsão legal na Lei Penal. Portanto, o fato típico é composto pela conduta, pelo resultado da mesma, pelo nexo de causalidade entre ambos, e pela sua previsão legal. Conforme Patrícia Fernandes Fraga:

O fato típico é composto de quatro elementos: a conduta, o resultado, o nexo de causalidade e a tipicidade, ou adequação típica.

- a conduta estudará o comportamento humano voluntário, comissivo ou omissivo, dirigido a um fim;
- o resultado dirá respeito à consequência danosa da conduta humana;
- o nexo causal será o vínculo, ou o liame, entre a conduta e o resultado prejudicial à vítima;
- a tipicidade, grosso modo, estudará a subsunção do fato praticado pelo agente à norma penal. (FRAGA, 2018, p. 110).

A ilicitude está relacionada à ação ou omissão praticada pelo agente, que tem previsão na norma regente da matéria enquanto crime, contrariando a conduta esperada pelo sujeito na sociedade, atingindo e lesando um bem jurídico tutelado pelo Estado. O Código Penal prevê excludentes de ilicitude, em que a ação ou omissão contrárias à lei não são punidas enquanto crime, conforme previsão do artigo 23 da referida norma:

Art. 23 - Não há crime quando o agente pratica o fato:

I - em estado de necessidade;

II - em legítima defesa;

III - em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito.  
(BRASIL, 1940).

Já a culpabilidade diz respeito à imputabilidade, a potencial consciência da ilicitude e a exigibilidade de conduta diversa. A imputabilidade é a possibilidade de o sujeito que pratica a conduta ser penalizado por um ato criminoso. A potencial consciência da ilicitude se trata da plena e efetiva compreensão por parte daquele que pratica o delito, de que, a sua ação ou

omissão constitui uma ação criminosa, punível nos termos da lei penal. Já a exigibilidade de conduta diversa diz respeito à ação ou omissão exigida pelo sujeito quando diante de determinada circunstância fática, caracterizando-se pela prática de um fato típico e ilícito, quando do sujeito exigia-se que se comportasse de forma que não contrariasse a previsão legal.

O Código Penal Brasileiro, instituído pelo Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1970, prevê diversos fatos típicos, ilícitos e culpáveis, dentre eles, delitos contra o patrimônio, como o crime de apropriação indébita, previsto em seu art. 168, que dispõe:

Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção:  
Pena - reclusão, de um a quatro anos, e multa.

**Aumento de pena**

§ 1º - A pena é aumentada de um terço, quando o agente recebeu a coisa:

I - em depósito necessário;

II - na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial;

III - em razão de ofício, emprego ou profissão. (BRASIL, 1940).

Inicialmente, importa ressaltar que não se está falando do crime de apropriação indébita fiscal, definido pela tese firmada pelo STF, quando do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) N° 163.334, que se trata de crime contra a ordem tributária, previsto no art. 2º, inciso II, da Lei N° 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que será discutido no capítulo seguinte desse trabalho. Nesse momento trata-se do crime de apropriação de qualquer coisa móvel alheia, nos termos do art. 168, do Código Penal, o qual se faz necessário trazer à tona aspectos objetivos e subjetivos que classificam o respectivo delito, dentre eles: elemento objetivo e elementos subjetivos; o objeto jurídico tutelado; o sujeito ativo; o sujeito passivo; a consumação; e a legitimidade para propor a ação penal.

O objeto material do delito, o qual recai a conduta criminosa, definido pelo art. 168 do Código Penal, é a coisa alheia móvel, ou seja, que não pertença àquele que tem a posse ou a sua detenção, mas sim, a outrem, sendo o bem jurídico tutelado, conforme Cunha (2017, p. 340), a propriedade. Ainda, de acordo com o autor (2017, p. 341), “Quando a conduta se desenvolve na forma do *caput*, admire-se a suspensão condicional do processo (Lei 9.099/95), afastando-se o benefício se incidente a causa de aumento do § 1º”.

A coisa alheia móvel descrita no *caput* do artigo 168 da Lei Penal tem o mesmo significado de bem móvel, que é definido no Código Civil brasileiro, em seus artigos 82, 83 e 84:

Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I - as energias que tenham valor econômico;  
 II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes; III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

Art. 84. Os materiais destinados a alguma construção, enquanto não forem empregados, conservam sua qualidade de móveis; readquirem essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio. (BRASIL, 2002).

O caput do art. 168 da Lei Penal informa que a coisa alheia deve estar em posse ou detenção do sujeito que dela se apropria. Nesses termos, o Código Civil, em seu art. 1.196 informa que “considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. Além disso, o mesmo Diploma legal define em seu art. 1.198 que “considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas”.

O crime de apropriação indébita imprescinde de uma posse justa, que de acordo com o art. 1.200 do Código Civil é aquela não violenta, que não foi obtida de forma clandestina ou precária, ou seja, se trata de uma posse legítima, em que o proprietário do bem o confia em mãos de terceiro, havendo, inicialmente, uma confiança e boa-fé recíprocas, que são dissolvidas posteriormente. Ainda, o art. 168 da do Código Penal preconiza que o delito em comento pode ser cometido pelo sujeito que detenha a coisa móvel alheia. De acordo com o art. 1.198 do Código Civil, “considera-se detentor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas”.

Prado ensina:

O verbo apropriar tem o significado de tomar para si, fazer sua coisa alheia. No sentido do tipo penal em análise, o sujeito ativo inverte a natureza da posse, passando a agir como se dono fosse, depois de receber a coisa licitamente, sem clandestinidade.

Ora bem, a apropriação indébita vem a ser um delito de apropriação stricto sensu, isto é, de incorporação de uma coisa móvel ao próprio patrimônio, mediante um ato de disposição do objeto que previamente se possui ou detém em virtude de determinada relação fática ou jurídica. Vale dizer: na apropriação indébita ocorre a ruptura de uma obrigação fática ou jurídica de entrega ou devolução do objeto material. (PRADO, 2019, p. 365).

Por essa razão, se trata de crime comissivo, em que há um agir, uma vontade deliberada por parte do autor do delito. Cunha ensina:

Para que se perfaça o crime de apropriação indébita pressupõe-se o atendimento dos seguintes requisitos:

1) a vítima deve entregar voluntariamente o bem: quer isto dizer que a posse ou a detenção deve ser legítima (com a concordância expressa ou tácita do proprietário). Não pode ser empregada, na execução do crime, violência, grave ameaça ou fraude, pois, do contrário, configura-se á delito de roubo (art. 157) ou estelionato (art. 171). E no âmbito da legitimidade se insere a boa-fé, vez que se o agente recebe a coisa já com a intenção de não devolvê-la, há furto (art. 155).

- 2) posse ou detenção desvigiada: a posse ou a detenção exercida pelo agente deve ser desvigiada (confiada sem vigilância). Se o funcionário, no estabelecimento comercial, aproveita-se de momento de distração do patrão para se apropriar de mercadorias, será autor de furto, e não do delito em estudo;
- 3) a ação do agente deve recair sobre coisa alheia móvel (possível de ser transportada de um local para outro.). [...]
- 4) inversão do ânimo da posse: após obter legitimamente a coisa, o agente passa a agir como se fosse seu dono. Apura-se a inversão por meio de atos de disposição, como venda e locação, ou pela recusa mesma em restituir a coisa. (CUNHA, 2017, p. 341-342).

Nesse sentido, a sua consumação, ou seja, o resultado naturalístico, correspondente à modificação ocorrida no plano da realidade, em decorrência do ato praticado pelo agente, se dá quando há a inversão do *animus* da posse ou da detenção da coisa alheia móvel. Em outras palavras, é momento em que aquele que possui ou detém a coisa móvel alheia, passa a exteriorizar ações de proprietário sobre a coisa, como por exemplo, modificando suas estruturas, realizando alienação ou dando outra finalidade à mesma que somente o seu proprietário poderia fazê-la. Por essa razão, se trata de crime instantâneo, uma vez que com a inversão do *animus da posse*, de maneira imediata, há a consumação do delito.

Por essa razão, o delito em apreço se trata de crime material ou de resultado, uma vez que para que seja configurado o crime de apropriação indébita, é necessário que o agente alcance o resultado naturalístico, ou seja, a consumação do delito. De acordo com Cunha:

Tratando-se de crime material, a consumação ocorre no momento em que o agente transforma a posse ou detenção que exerce sobre o bem em domínio, isto é, quando pratica (exterioriza) atos inerentes à qualidade de dono, incompatíveis com a possibilidade de ulterior restituição da coisa. (CUNHA, 2017, p. 344).

Importa destacar que, regra geral, a conduta criminosa recai sobre coisa móvel infungível, porém a coisa fungível pode ser objeto do delito, todavia não se tem pacificado tal entendimento acerca da coisa móvel fungível. O conceito de coisa móvel fungível decorre do art. 85, do Código Civil, que dispõe que “são fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade”. Logo, a coisa móvel infungível é aquela que não pode ser substituída por outra da mesma espécie, qualidade e quantidade, ou seja, é impossível que a coisa a ser substituída detenha as especificidades inerentes a primeira. De acordo com Prado:

O objeto material do crime é a coisa alheia móvel. Na esfera penal, a coisa deve ser corpórea, assim entendida aquela que tem movimento próprio ou que pode ser removida por força alheia, incluindo-se a coisa fungível, desde que não haja restituição de qualidade e quantidade iguais às da coisa recebida – as infungíveis, as divisíveis, as indivisíveis e as inconsúmíveis. (PRADO, 2019, p. 367).

O sujeito ativo, que corresponde à pessoa que pratica o crime conforme previsão legal, também chamado de agente, pode ser qualquer pessoa, assim como o sujeito passivo, titular do bem jurídico tutelado pelo Estado, que representa a pessoa vítima do delito, nesse caso, o proprietário da coisa móvel. Nesse sentido, a conduta praticada pelo agente se trata de crime comum, tendo em vista que para a sua prática não é exigida qualquer qualidade pessoal ou condição específica do autor. Segundo Cunha:

Trata-se de crime comum, podendo ser praticado por qualquer pessoa que tenha a posse ou detenção legítima de bem móvel alheio. Inclusive o condômino pode figurar no polo ativo, desde que não se trate de coisa fungível e que ultrapasse a cota a que faz jus.

Se funcionário público, apropriando-se de coisa, pública ou particular, em seu poder em razão do ofício (nexo funcional), comete o crime do art. 312 do CP (peculato).

Sujeito passivo será aquele atingido em seu patrimônio pela indevida apropriação, podendo ser pessoa física ou jurídica, não necessariamente aquele que entregou o bem ao agente. (CUNHA, 2017, p. 341).

Quanto ao elemento objetivo do tipo penal, este se refere à ação praticada pelo agente, que se configura no ato de apropriar-se de coisa alheia móvel, da qual se tenha a posse ou detenção. Já os elementos subjetivos dizem respeito à existência de dolo ou culpa, quando da prática da ação criminosa. Conforme os ensinamentos de Prado:

O tipo subjetivo se consubstancia no dolo e no elemento subjetivo do injusto. Não basta então o simples dolo – consciência e vontade de apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção. Faz-se necessário também o especial fim de obter para si ou para outrem um proveito (elemento subjetivo do injusto), sendo indiferente se o proveito foi ou não conseguido. Sustenta-se assim que é indispensável a intenção do sujeito em obter um proveito, que não precisa ser necessariamente econômico-patrimonial, bastando que seja injusto. Vale ressaltar que o dolo e o elemento subjetivo do injusto devem ser posteriores à posse ou detenção. (PRADO, 2019, p. 367).

Portanto, se trata de uma conduta dolosa, pois o sujeito que a pratica age de maneira deliberada quando decide se apropriar da coisa móvel alheia e inverter o *animus* da posse ou detenção, não cabendo a modalidade culposa. Além disso se trata de crime de forma livre, ou de ação livre, pois o Código Penal não prevê qualquer meio específico a ser empregado pelo agente para a sua prática, admitindo assim, diversas formas para a execução da conduta típica.

Acerca do fracionamento da conduta, não há um consenso entre a doutrina, uma vez que há autores, como Nucci (2020, p.1064), que defendem a possibilidade de tentativa do crime de apropriação indébita, afirmado se tratar de crime plurissubsistente. Acerca do tema, discorre Cunha:

A possibilidade de ocorrência de tentativa é tema controvertido na doutrina. Apesar de bastante divergente, entendemos possível a tentativa, como no exemplo em que o agente é surpreendido pelo proprietário no momento em que está vendendo a coisa, sendo impedido de concretizar o negócio (somente não se pode identificar a tentativa quando o ato de vontade do agente não é perceptível exteriormente). (CUNHA, 2017, p. 345).

De modo contrário, há autores que afirmam se trata de conduta unissubsistente, não podendo ser fracionada, não cabendo, então, a hipótese de tentativa de sua prática. Prado afirma que:

A consumação ocorre com a exteriorização de vontade do agente de não restituir, ou seja, no momento em que o sujeito ativo inverte o título da posse ou detenção, com *animus rem sibi habendi*. No tocante à possibilidade da ocorrência da tentativa, tem-se por sua inadmissibilidade. Isso porque a apropriação constitui, no dizer do artigo 168 do Código Penal, diversamente do Direito espanhol, delito de mera atividade e instantâneo, que pressupõe a posse ou a detenção pelo sujeito ativo, sendo bastante a exteriorização da vontade de não restituir para a sua consumação.

Tal ocorre mesmo na modalidade omissiva, porque não há separação temporal entre o momento da omissão e o momento da infração (v.g., o proprietário que surpreende (flagrante) o possuidor no momento em que está vendendo a coisa, sendo impedido de entregá-la ao comprador). (PRADO, 2019, p. 368).

Por fim, ação judicial proposta contra o crime de apropriação indébita é uma ação penal pública incondicionada (Cunha, 2017, p. 345), o que significa dizer que é de exclusividade do Ministério Público a sua iniciativa, esse que tem o dever de agir de ofício para a propositura da ação.

Em síntese, é possível compreender que a prática do crime de apropriação indébita representa uma “quebra de confiança”, que previamente havia se estabelecido entre o proprietário do bem móvel e o seu possuidor ou detentor, que de maneira arbitrária, decide não o restituir, apropriando-se do mesmo, lesando, portanto, aquele que, de boa-fé e de maneira desvigiada, o entregou.

#### **4 A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO SOB A PERSPECTIVA DA TESE FIRMADA PELO STF NO JULGAMENTO DO RHC N° 163334**

Conforme se extrai dos autos do julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) N° 163.334, objeto de estudo do presente trabalho, em março de 2015, o Ministério Público do Estado de Santa Catarina ofereceu denúncia contra os empresários Vanderleia Silva Ribeiro Schumacher e Robson Schumacher, sócios e administradores da empresa Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda, que destacaram e declararam ICMS, porém, deixaram de recolher, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009, e julho de 2010, os valores devidos à Fazenda Estadual. O *Parquet* chegou à conclusão de que os sócios e administradores haviam incorrido na prática de crime contra a ordem tributária, previsto no art. 2º, inciso II, da Lei N° 8.137, de 27 de dezembro de 1990, combinado com o art. 11, *caput* da mesma norma:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

[...]

Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade. (BRASIL, 1990).

Em julho de 2016, os acusados foram absolvidos sumariamente pelo Juízo de Direito da Vara Criminal da Comarca de Brusque/SC, sob o fundamento de se tratar de conduta atípica.

Irresignado, o Ministério Público Estadual apresentou Recurso de Apelação perante a 2ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, que deu provimento ao Recurso e afastou a atipicidade consignada na r. sentença proferida pelo Juízo a quo, determinando o prosseguimento da Ação Penal, com vistas a apurar se a conduta denunciada.

Diante de tal decisão colegiada, a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, em maio de 2017, para concessão da ordem e objetivando que a decisão do juízo de primeiro grau fosse reestabelecida, impetrou HABEAS CORPUS (HC 399.109/SC), de Relatoria do Ministro Rogerio Schietti Cruz, que foi julgado pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, por maioria de votos, denegou a ordem.

Face a decisão proferida pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, foi impetrado o RHC N° 163334, que dá tema a este Trabalho de Conclusão de Curso, perante o Supremo Tribunal Federal.

#### 4.1 FUNDAMENTOS JURÍDICOS DOS VOTOS FAVORÁVEIS À CRIMINALIZAÇÃO

O Supremo Tribunal Federal firmou a tese, tema deste trabalho, sob os votos de sete ministros do STF. Negaram provimento ao RHC N° 163334, votando de forma favorável à criminalização do não recolhimento, doloso e contumaz, do ICMS declarado, o Relator, Ministro Luís Roberto Barroso, que teve o seu entendimento acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Luiz Fux, Dias Toffoli, assim como pelas Ministras Rosa Weber e Cármem Lúcia.

Em linhas gerais, o Relator do Recurso fundamentou o seu voto a partir da análise dos seguintes tópicos: Premissas para o Exame da Tipicidade Penal; Interpretação Semântica e Sistemática; Interpretação Histórica e Referência ao Direito Comparado; Interpretação Teleológica e Consequencialista; e, por fim, Interpretação Restritiva e Dolo De Apropriação.

Como fundamento inicial, o Ministro Luís Roberto Barroso estabeleceu três premissas, as quais considerou importantes para se chegar a um entendimento consolidado no que tange ao tipo penal:

Primeira: O direito penal precisa ser sério e igualitário, mas também moderado. Sério significa que sua aplicação deve ser efetiva, de modo a desempenhar o papel dissuasivo da criminalidade, que lhe é essencial. Igualitário significa que a aplicação da lei não deve distinguir entre pobres e ricos, poderosos e comuns. Moderado significa, por fim, que se deve evitar a expansão desmedida do seu alcance, seja pelo excesso de tipificações, seja pela exacerbação desproporcional de penas.

Segunda: Pagar tributos é um dever fundamental que incumbe a todos os cidadãos que, praticando o fato gerador, demonstrem capacidade contributiva. A incidência do direito penal na esfera tributária é excepcional, mas é também necessária. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera o delito tributário um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.

Terceira: o mero inadimplemento tributário configura apenas ilícito administrativo, passível e inscrição na dívida ativa e de cobrança via execução fiscal. Contudo, não é crime. Para que o não recolhimento de tributo caracterize crime se exige algo a mais, uma reprovaabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso. (BARROSO, 2019, p. 14).

De acordo com o Relator do Recurso no STF (2019, p. 15), o fundamento primeiro decorre de uma interpretação semântica e sistemática do direito penal, a partir das quais o crime de apropriação indébita tem os elementos do tipo preenchidos, quando compreendidos além do sentido literal definido na norma que rege a matéria, por meio de normas tributárias e penais que tratam da temática. Quanto aos elementos do tipo penal, acerca do sujeito ativo do crime de apropriação indébita fiscal, o Ministro discorre:

Quanto ao possível sujeito ativo do delito, o tipo limita a prática da conduta àqueles que ajam “*na qualidade de sujeito passivo de obrigação*”. Nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional, “*sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*”. Já o parágrafo único do art. 121 prevê que esse sujeito passivo da obrigação principal pode ser “*contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*” (inciso I) ou “*responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*” (inciso II). (BARROSO, 2019, p. 16).

Nessa linha de pensamento, o Ministro Alexandre de Moraes, ao consignar o seu voto apresentou os seguintes argumentos:

Ao delimitar o sujeito ativo do crime, a norma penal fez expressa referência ao “*sujeito passivo da obrigação*”, que, segundo o art. 121 do código tributário nacional, abrange tanto o “*contribuinte*” quanto o “*responsável*”.

Desse modo, ao contrário do que sustenta a defesa dos recorrentes, a análise da responsabilização criminal a partir do enfoque da pessoa de quem o valor é “*descontado*” ou “*cobrado*” não tem fundamento técnico ou legal, pois ela não é sujeito passivo da obrigação tributária. Não importa de quem o valor do tributo foi “*descontado*” ou “*cobrado*”, mas sim quem “*descontou*” ou “*cobrou*”.

Portanto, a compreensão do tipo penal em análise deve ser realizada a partir da perspectiva do sujeito passivo da obrigação tributária, que é aquele que efetivamente tem a obrigação de cumprir a prestação tributária e não de quem o valor é “*descontado*” ou “*cobrado*” (por exemplo, do consumidor, como pretende a defesa). Transportando para a seara penal, o sujeito ativo do crime previsto no art. 2º, ii, da lei n. 8.137/90 (sujeito passivo da obrigação tributária) pode ser: o contribuinte (referido no icms próprio) e o responsável (referido no icms por substituição tributária). (MORAES, 2019, p. 67).

Portanto, o crime de apropriação indébita tributária, de acordo com o entendimento favorável à criminalização da conduta exercida pelo sujeito que cobra o valor do tributo do consumidor final, abrange não apenas a substituição tributária, mas, também, o regime de arrecadação do ICMS Próprio. O Ministro Alexandre de Moraes fundamenta:

A própria tese defensiva que tem por objetivo restringir o tipo penal à hipótese da substituição tributária (excluindo, pois, o famigerado “icms próprio”), não leva em consideração a terminologia adotada pelo legislador para a identificação do sujeito ativo do crime: o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação tributária. E como o legislador não fez qualquer distinção no tipo penal (justamente por querer se referir a ambas as espécies de sujeição passiva), não cabe ao intérprete e ao julgador fazê-lo.

Aliás, em nenhum momento o legislador estabeleceu que o sujeito passivo do crime em questão fosse apenas o substituto tributário. Até porque a reprovabilidade não está centrada no não pagamento do tributo, como se esse fosse o aspecto fundamental a ser preservado, mas sim nas elementares “*cobrado*” ou “*descontado*”. Não fosse assim, o legislador teria omitido a expressão “*cobrado ou descontado*” do art. 2º, ii, da lei n. 8.137/90, bem como teria sido claro ao delimitar o sujeito ativo do crime apenas ao substituto tributário. (MORAES, 2019, p. 68).

Nesse sentido, o Relator traz à tona a delimitação de quem pode figurar enquanto sujeito capaz de cometer o crime de apropriação indébita fiscal, uma vez que é primordial que não hajam dúvidas quanto àquele que pode ser incriminado e sofrer as consequências do tipo penal tributário:

Trata-se, portanto, de crime próprio, que somente pode ser cometido, na qualidade de autor, por quem detenha a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. O tipo penal, porém, não distingue entre sujeito passivo direto ou indireto, substituto ou substituído tributário, contribuinte e responsável etc. Não havendo distinção legal, não cabe ao intérprete fazê-la. Assim, todo e qualquer sujeito passivo de obrigação tributária pode ser sujeito ativo do delito. Por conseguinte, o comerciante, na condição de contribuinte de ICMS, é potencial sujeito ativo do delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Menciona, a propósito, o seguinte trecho do voto do Min. Ricardo Lewandowski proferido no ARE 999425 ED/SC:

“Nesse diapasão, é possível notar que o tipo penal sob exame não traz qualquer limitação a respeito do alcance da expressão ‘sujeito passivo de obrigação’, abrangendo, assim, tanto o contribuinte quanto o responsável tributário que, nessa qualidade, tenha descontado ou cobrado o valor do tributo de terceiro (contribuinte de fato) e não tenha repassado ao Fisco o que lhe era devido”. (BARROSO, 2019, p. 16).

Desde já, é perceptível que, segundo o entendimento do Ministro, diferentemente do crime de apropriação indébita previsto no art. 168 do Código Penal, em que o sujeito ativo do delito pode ser qualquer pessoa, o que classifica o crime enquanto comum, a conduta discutida pelo STF prevê características peculiares a quem pratica o delito.

Além disso, o Ministro Relator fundamenta em seu voto o objeto do delito em discussão, previsto no art. 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, sobre o qual tem o seguinte entendimento:

Já o *objeto do delito*, passível de não recolhimento aos cofres públicos, é o “*valor de tributo ou contribuição social*”. Contribuição social, como se sabe, é uma espécie tributária, de modo que a referência final seria desnecessária. Já o termo “tributo” é utilizado na legislação com significados bastante diversos. Como ressalta Paulo de Barros Carvalho, “*trata-se de palavra ambígua que pode denotar distintos conjuntos de entidades (relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e, como prefere o Código Tributário Nacional, a relação jurídica, o fato e a norma que juridiciza o fato)*”. (BARROSO, 2019, p. 16-17).

Nesses termos, infere-se dos argumentos trazidos aos autos que, novamente, de maneira diversa do crime previsto no art. 168 do Código Penal, em que o objeto do delito do crime de apropriação indébita é a coisa móvel alheia, da qual o sujeito ativo do crime se apropriou, de maneira deliberada, após a quebra de confiança pré-existente junto ao proprietário, o crime de apropriação indébita fiscal possui objeto específico. Segundo o Ministro Barroso:

Dentre as várias acepções de tributo, portanto, uma delas equivale à “quantia em dinheiro” correspondente à prestação jurídica tributária. Nesse sentido, por exemplo, quando o art. 166 do CTN se refere à “restituição de tributos” está a aludir, evidentemente, à quantia em dinheiro paga anteriormente, de modo indevido, com fundamento em uma relação jurídica tributária.

É nesta acepção que deve ser compreendida a expressão “valor de tributo” mencionada no tipo penal. Aliás, merece destaque a circunstância de que a regra penal sequer se utiliza diretamente do termo “tributo”, mas da expressão “valor do tributo”. Portanto, é irrelevante, do ponto de vista jurídico-penal, saber se aquele que arca economicamente com o valor pago é ou não o contribuinte: isso porque, indiscutivelmente, a quantia por ele paga ao comerciante é o “valor do tributo”, isto é, a expressão econômica ou dimensão monetária do tributo. (BARROSO, 2019, p. 17).

Portanto, de acordo como Relator do RHC, o objeto do crime de apropriação indébita fiscal é a quantia em dinheiro, correspondente ao valor do tributo a ser recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, quando da ocorrência do fato gerador, sendo composta a conduta típica dos seguintes elementos:

*A conduta típica* é mista, composta de uma ação, consistente na cobrança ou desconto do valor do tributo devido, seguida de uma omissão, o “deixar de recolher” o valor cobrado ou descontado. Por consequência, estará afastado o crime se o sujeito passivo demonstrar que, por qualquer razão, não recebeu efetivamente o valor do tributo ou não lhe transferiu o encargo econômico do tributo. (BARROSO, 2019, p. 17).

Ao apresentar os conceitos de cobrado e descontado, o Ministro (2019, p. 38) traz em seu voto aqueles sedimentados pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* (HC 399.109), com pedido de concessão de liminar, em que foi denegada a ordem, cuja Relatoria incumbiu ao Ministro Rogerio Schietti Cruz, o qual precedeu o RHC julgado pelo STF, nos seguintes termos:

“HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS ‘DESCONTADO E COBRADO’. ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA.  
[...]

4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo ‘descontado’ é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo ‘cobrado’ deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, por quanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. (HC 399.109/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018).

No caso em tela, conforme apresentado, a ação do sujeito passivo do delito recai sobre o ato de cobrar o valor do tributo, quando da materialização da hipótese de incidência, e não de descontá-lo, característica esta, presente quando se trata de tributos diretos. Conforme o Ministro Barroso:

Cobrado significa, literalmente e no contexto do tipo penal, recebido ou arrecadado. Diferentemente do tributo descontado, aqui o sujeito passivo **cobra** o valor do tributo conjuntamente com o preço. A previsão visa a abranger os tributos indiretos, cuja incidência acarretará o aumento do valor do produto a ser suportado pelo contribuinte de fato. Encontra-se a expressão tributo cobrado também, por exemplo, na norma que exclui da base de cálculo do imposto de renda calculado pelo lucro real “os tributos não cumulativos *cobrados*, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário” (art. 12, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/1977). (BARROSO, 2019, p. 19).

Nessa linha de pensamento, buscando elucidar ainda mais o tema em discussão, o Ministro Edson Fachin trouxe os ensinamentos de Andreas Eisele, que trata da questão dos termos cobrado e descontado:

“O ato de descontar pode se manifestar de duas formas: A primeira se verifica quando o responsável tributário, por ocasião da satisfação de uma prestação devida ao contribuinte (pagamento de salário ou do preço de serviço prestado, por exemplo), que constitua a materialização da hipótese de incidência, tem o dever instrumental de subtrair parcela do objeto da prestação, destinada ao erário em nome e favor do contribuinte. Tal a situação, por exemplo, do IRRF e do ISSRF (além da contribuição social devida pelos trabalhadores).

A outra hipótese ocorre quando o responsável tributário administra valores de terceiro (contribuinte), sobre os quais incidirá determinada tributação pela verificação do fato imponível, possuindo o responsável a obrigação acessória de destacar dos valores administrados a parcela referente ao tributo, para posterior entrega ao Fisco. Este é o caso do IOF e da CPMF.

Cobrar é a situação na qual o contribuinte, ao calcular o preço de uma mercadoria ou serviço a entrar em circulação (operação sobre a qual irá incidir o tributo), destaca (formal ou materialmente) a parcela consistente no valor do tributo incidente sobre a operação, cujos efeitos econômicos serão, assim, repassados ao adquirente na cobrança. Essa é a modalidade pela qual são aferidos o ICMS e o IPI” (Apropriação indébita e ilícito penal tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 84, grifei). (EISELE, 2001, p. 84, APUD FACHIN, 2019, p. 123).

Nesse sentido, o sujeito passivo da obrigação tributária, representado, via de regra, pelo empresário ou comerciante, se trata apenas de mero depositário do valor cobrado, que deve ser recolhido aos cofres estaduais ou do Distrito Federal, uma vez que o tributo integra o preço do produto adquirido pelo consumidor final. Conforme o Ministro Barroso:

O melhor exemplo da hipótese é justamente o do ICMS. O produtor da mercadoria, ao vendê-la, repassa o valor do imposto devido na operação ao atacadista e, no prazo legal, recolhe-o aos cofres públicos. O atacadista, de sua parte, revende a mercadoria ao varejista, repassando-lhe a carga econômica do tributo antes de recolhê-lo.

Finalmente, o varejista vende a mercadoria para o consumidor final, que assume economicamente o encargo tributário de toda a cadeia produtiva. Cada integrante da cadeia cobra o imposto do próximo adquirente do produto, até que o consumidor final, após sucessivas transferências de encargo, suporte o ônus de pagar o valor correspondente ao ICMS, acrescido ao preço do produto. (BARROSO, 2019, p. 19).

Nota-se aqui, a presença do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 19 da Lei Kandir, que tem como fito, evitar o efeito cascata da cobrança do tributo. Além disso, verifica-se que ao final da cadeia de produção-distribuição o encargo do pagamento do tributo, que tem o seu valor escriturado e destacado, recai sobre o consumidor final, que o paga ao sujeito passivo da obrigação tributária, que, na condição de mero depositário, deve recolhê-lo aos cofres públicos, após a devida declaração, uma vez que não integra o seu patrimônio. Tal entendimento foi sedimentado pelo STF quando do julgamento do RE 574.706, da Relatoria da Min. Cármem Lúcia, conforme trazido pelo Ministro Barroso em seu voto:

O valor referente ao ICMS, cobrado dos consumidores, apenas transita no caixa do sujeito passivo para, em algum momento, a depender dos seus créditos em operações anteriores, ser recolhido aos cofres públicos. No voto da Relatora do RE 574.706, Min. Cármem Lúcia, consignou-se claramente o entendimento, acolhido pela maioria do Plenário, de que, ainda que não recolhido imediata e integralmente, em razão do princípio da não-cumulatividade, o ICMS não se integra ao patrimônio do sujeito passivo e, por isso mesmo, não compõe a base de cálculo de PIS e COFINS: Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia [distribuidor e comerciante], ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. (BARROSO, 2019, p. 20-21).

Nota-se que o entendimento firmado pelo STF acerca da base de cálculo do PIS e da COFINS teve o condão de compor a fundamentação da criminalização do não recolhimento de ICMS declarado. Nesse sentido, o Ministro Edson Fachin trouxe entres os fundamentos de seu voto:

Em suma, a Corte decidiu, por maioria, que o valor cobrado a título de ICMS não integra a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS em razão de não ser considerado receita do contribuinte, de modo que esses recursos não são absorvidos por sua esfera jurídica.

Por coerência e consequência, o não recolhimento desse valor cobrado atua na ambiência do não repasse em favor do Fisco de recursos de titularidade de terceiro. Nesse sentido, a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, mas disposição de recursos de terceiro, aproximando-se de espécie de apropriação tributária, aspecto que, a meu ver, fulmina o cerne da tese defensiva.

Cabe enfatizar ainda que o ICMS é um tributo voltado a alcançar a capacidade contributiva do consumidor, como se observa, por exemplo, a partir da interferência da seletividade e essencialidade na imposição tributária. (FACHIN, 2019, p. 126).

Na ocasião do julgamento do supracitado RE 574.706, o entendimento firmado pelo STF sedimentou a desobrigação de o sujeito passivo do PIS e da COFINS recolher ICMS sobre os mesmos, uma vez que restou consolidado que o mesmo não compõe a base de cálculo de ambos os tributos, assim como que não integra o patrimônio do sujeito passivo. De acordo com o Ministro Barroso:

O sujeito passivo é o devedor do tributo, sem dúvida, mas isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio. E realmente não lhe pertence, como atestam as circunstâncias de que o ICMS: a) não compõe a base de cálculo para a apuração do imposto de renda pelo lucro real (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 12, § 4º); b) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 574.706, Rel. Min. Cármén Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017).

Portanto, o sujeito passivo do tributo não se apropria – ou melhor, não pode se apropriar, sob pena de incorrer no tipo penal aqui examinado – do ICMS cobrado em cada operação. Em verdade, os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa (o “valor do tributo”), que, após compensado com os valores do tributo suportados nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos. Nas palavras de Roque Carrazza, “Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles (os sujeitos passivos) apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal”. (BARROSO, 2019, p. 20).

Acerca de tal entendimento, reiterou a Ministra Cármén Lúcia:

O ICMS é devido pelo contribuinte para perfazer o processo de tributação legítimo. O valor a ele relativo não compõe o faturamento de empresa, como já foi também acentuado em julgamento por este Plenário. Portanto, em razão exatamente de se considerar que este valor apenas transita na contabilidade do contribuinte, ele tem excluídos de sua base de cálculo o PIS e a Cofins e se conclui exatamente que esses valores não pertencem ao contribuinte. Assim, o valor correspondente ao ICMS há de ser recolhido ao fisco estadual como obrigação insuperável, que, no caso dos autos, não foi cumprida, como também já foi reiterado. (LÚCIA, 2019, p. 147).

Pelo fato de o ICMS não integrar o patrimônio do sujeito passivo, o Ministro Barroso destaca não se tratar de mero inadimplemento o não recolhimento de ICMS declarado, ao passo que faz uma distinção acerca do crime de sonegação e do crime de apropriação indébita tributária:

Na sonegação tributária, a reprovabilidade se extrai da prática de fraude, de simulação ou de omissão; de atos dolosos, enfim, voltados a subtrair do Estado o conhecimento acerca da existência da própria obrigação tributária ou de seus elementos.

Já na apropriação indébita tributária, a censurabilidade da conduta decorre da circunstância de que o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever de recolher o tributo. Diferentemente do delito do art. 1º, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não requer fraude. Considerando que, de acordo com a jurisprudência do

STF, o valor do ICMS pago pelo consumidor final jamais pertenceu ao contribuinte, tratando-se de um mero ingresso temporário em sua contabilidade, o não recolhimento do imposto caracteriza apropriação indébita. (BARROSO, 2019, p. 21).

Nesse sentido, o Ministro Relator realizou uma interpretação histórica do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 e fez referência ao direito comparado, mencionando a Medida Provisória nº 156, de 15 de março de 1990, revogada em razão de ser inconstitucional devido a criação de tipo penal por tal via. Apesar da inconstitucionalidade, a referida norma já esboçava preocupação quanto aos impostos indiretos e definia como crime contra a Fazenda Pública o não recolhimento tributo ou contribuição que tenha retido na fonte, assim como tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado (BARROSO, 2019, p. 22). Ainda, o Relator (2019, p. 23), trouxe para sua análise o Projeto de Lei n º 4.788/1990, como substitutivo, que trazia redação semelhante e que foi encaminhado ao Congresso Nacional ao tempo em que a referida Medida Provisória nº 156 havia sido revogada:

O referido Projeto de Lei n º 4.788/1990, na versão do substitutivo apresentado pelo então Deputado Federal Nelson Jobim, possuía a seguinte redação, no aqui interessa:  
Art. 2º Constitui, ainda, crime contra a administração tributária:

[...]

IV - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, tributo ou contribuição que tenha retido na fonte;

V - deixar de recolher aos cofres públicos, nos sessenta dias seguintes ao término do prazo legal ou regulamentar, o tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado;

De acordo com o Ministro Barroso (2019, p. 24), após mudanças no texto legal, tanto no Senado, quanto na Câmara, o Projeto de Lei foi aprovado com a seguinte redação em seu artigo 2º:

**Art. 2º** Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II - deixar de recolher, no prazo legal, aos cofres públicos, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria fazer entrar nos cofres públicos; (BRASIL, 1990).

Para o Ministro Relator, o que houve foi uma reunião do texto presente no Projeto de Lei n º 4.788/1990, sendo necessário, portanto, ser feita tal análise histórica acerca do art. 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990:

A meu ver, diante dessa tramitação legislativa, é possível se depreender que a redação do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 que acabou prevalecendo nada mais é do que o resultado da reunião, que agora se percebe ter sido problemática, dos mencionados incisos IV e V do Projeto de Lei n.º 4.788/1990 em um único dispositivo. Pretendeu-se referir, respectivamente, com a utilização das expressões “descontado” e “cobrado”, às hipóteses de: a) não recolhimento de tributo retido na fonte; b) não recolhimento de tributo transferido economicamente na cadeia produtiva. (BARROSO, 2019, p. 25).

Assim, para esclarecer os termos descontado e cobrado, o Ministro Barroso (2019, p. 25-26) trouxe tal interpretação histórica do dispositivo que trata do tipo penal tributário em comento, concluindo que, “uma interpretação histórica, construída a partir do exame do processo legislativo, aponta para a tipicidade da conduta de omissão no recolhimento do valor do ICMS economicamente transferido ao consumidor final”.

Ainda, o Ministro Barroso (2019, p. 26-27) fez referência ao Direito Comparado, ao passo que concluiu “a criminalização do não recolhimento de tributos indiretos, transferidos economicamente ao consumidor final, não é excentricidade brasileira, mas um fenômeno comum em outros ordenamentos”, uma vez que a temática é presente nos Diplomas Legais de países como Portugal, Itália e Estados Unidos.

O Ministro Barroso fez também uma interpretação teleológica e consequencialista, observando que os crimes contra a ordem tributária acarretam consequência gravíssimas aos entes federativos. No tocante ao ICMS, o crime fiscal decorrente de sua sonegação assola os estados e o distrito federal, ao passo que contribui para a causa de diversos males no âmbito da administração dos entes federativos, afetando de maneira negativa serviços básicos prestados à população. De acordo com o Ministro Relator:

O ICMS é o tributo mais sonegado no País. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), de um total de R\$ 304,42 bilhões inadimplidos em 2017, R\$ 91,5 bilhões consistem em omissão de recolhimento de ICMS16. Esse valor exorbitante retira dos Estados, cujas finanças já estão fragilizadas, a capacidade de se desincumbir adequadamente de seus encargos nas áreas de saúde, educação, segurança etc. Cada real sonegado é um real a menos para a contratação de professores e policiais, a compra de remédios e a criação de leitos hospitalares. (BARROSO, 2019, p. 28).

Conforme o Ministro Barroso, o não recolhimento, doloso e contumaz, do ICMS declarado, acaba por lesar, também, o mercado e a livre concorrência. Afirma o Ministro: A falta de recolhimento intencional e reiterada do ICMS não prejudica, porém, apenas o erário, mas também afeta a livre concorrência. Empresas que deixam sistematicamente de recolher o ICMS colocam-se, ilicitamente, em uma situação de enorme vantagem competitiva em relação a seus competidores. São verdadeiros free riders, que se beneficiam duplamente: ao se apropriar

do valor do ICMS e ao usufruir dos serviços públicos bancados pelos demais contribuintes. A prática produz, então, um efeito cascata, em que aqueles que deixam de recolher o imposto acabam por pressionar os concorrentes a seguir o mesmo caminho, e assim sucessivamente. Para se ter ideia da dimensão do problema, conforme informação da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, 40% dos impostos não recolhidos naquele Estado são devidos por devedores contumazes. (BARROSO, 2019, p. 29).

Acerca de tal disparidade, o Ministro Barroso disserta que os produtos mais consumidos pela população são os mais afetados, tendo em vista que, não são recolhidos os devidos valores atinentes ao ICMS, decorrentes dos produtos adquiridos pelo consumidor final:

Essa distorção da concorrência fica mais evidente no comércio de produtos de alta demanda, elevada carga tributária e baixa margem de lucro, como nos setores de combustíveis, bebidas, cigarros e medicamentos. O comerciante que metódicamente deixa de recolher o ICMS vende seus produtos muitas vezes abaixo do preço de custo, inviabilizando a atividade lícita de seus concorrentes.

Tome-se o seguinte exemplo ilustrativo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO):

<b>Empresário correto</b>		<b>Devedor contumaz</b>
R\$ 4	Custo da mercadoria	R\$ 4
R\$ 1	Despesas (salários, aluguel etc.)	R\$ 1
R\$ 3	<b>Imposto</b>	<b>NÃO PAGA</b>
R\$ 2	Lucro	R\$ 2
<b>R\$ 10</b>	<b>Preço de venda</b>	<b>R\$ 7</b>

Mesmo que abrisse mão de sua margem de lucro, o empresário correto só conseguiria vender seu produto a R\$ 8. Já o devedor contumaz ganha a mesma margem de lucro e consegue vender por um valor impossível para o empresário honesto. (BARROSO, 2019, p. 30).

Nesse sentido, o Ministro Barroso aponta que a interpretação do dispositivo que criminaliza o não recolhimento intencional do ICMS deve se dar, também, a partir de tal análise teleológica, de forma que permita se considerar os efeitos decorrentes das causas da incorreção do crime de apropriação indébita fiscal. Conclui o Ministro:

Diante dessas considerações, seja para a proteção da ordem tributária, seja para evitar consequências desastrosas para a livre concorrência, deve-se buscar, no texto legal, a interpretação que permita a proteção mais eficaz do bem jurídico e minimize as implicações negativas. Considerando que a redação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 permite a compreensão de que a conduta de não recolhimento do ICMS é típica,

também uma interpretação teleológica voltada à proteção do bem jurídico e uma interpretação atenta às consequências conduzem ao reconhecimento da adequação típica da conduta. (BARROSO, 2019, p. 32).

O Ministro Barroso traz também uma interpretação restritiva da conduta típica, em que o dolo de apropriação constitui elemento subjetivo do tipo penal e deve estar presente para que seja caracterizado o crime de apropriação indébita. O Ministro ressalva a possibilidade de o sujeito passivo do ICMS incorrer na prática delituosa em razão de compreender que nem todo inadimplemento configura o tipo penal, uma vez que a caracterização da conduta típica carece de interpretação restritiva que proporcione distingui-la do mero inadimplemento, em relação ao dolo de apropriação. De acordo com o Ministro Barroso:

[...] o que distingue a conduta prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 da mera inadimplência é a circunstância de o sujeito passivo da obrigação tributária se apropriar de um valor que não lhe pertence. Mais do que isso, como forma de reforçar essa diferenciação entre crime e mera inadimplência, é necessário que a conduta lesione de modo significativo o bem jurídico protegido. Impõe-se, nesse sentido, uma interpretação restritiva do tipo.

Nem todo devedor de ICMS comete o delito. Não haverá crime nos casos em que o comerciante, em virtude de circunstâncias excepcionais, deixar de pagar o tributo em um ou outro mês.

A situação é diversa em relação aos devedores contumazes, que fazem do inadimplemento seu modus operandi. Trata-se de devedores que utilizam os valores de ICMS arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários anos. Quando promovidos atos de cobrança contra tais contribuintes, no mais das vezes não se encontram bens penhoráveis e a execução se mostra infrutífera. (BARROSO, 2019, p. 32-33).

A Ministra Cármén Lúcia, a partir da compreensão de que o ilícito penal vai além do mero inadimplemento, e que diante deste, o estado arrecadador possui meios legais, que não penais, para buscar a satisfação do crédito tributário não pago, dissertou:

Não é todo não pagamento devido como obrigação tributária que há de ser considerado um ilícito penal, até porque existem outras reações legítimas do Estado, segundo normas administrativas e de processos, para fazer valer aquela obrigação. Isso, sim, constituiria levar à criminalização do ambiente empresarial ou comercial, o que não é admissível nem desejável. (LÚCIA, 2019, p. 146).

Como apresentado pelo supracitado fundamento, os estados e o Distrito Federal possuem meio legítimos para buscar satisfazer o crédito inadimplido, todavia, como apresentado pelo Ministro Alexandre de Moraes, as execuções fiscais no cenário do judiciário brasileiro deixaram de ser exceção e passaram a ser regra:

A maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 74% das execuções pendentes (aproximadamente 31 milhões de processos). Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e com taxa de congestionamento de 91,7%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2017, apenas 8 foram baixados. (MORAES, 2019, p. 45).

Assim, de acordo com o Ministro Alexandre de Moraes, ao passo que os créditos tributários pertencentes aos entes estaduais e ao Distrito Federal passam a compor o rol de tributos declarados, porém não recolhidos, passam a representar uma gama de processos, que sem a devida conclusão, contribuem, de maneira significativa, para o congestionamento do Poder Judiciário:

O maior impacto das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que concentra aproximadamente 85% dos processos, ao passo que a Justiça Federal concentra apenas 14% dos processos. A maior taxa de congestionamento de execução fiscal, contudo, está na Justiça Federal (94%), seguida da Justiça Estadual (91%).

Por sua vez, segundo dados oficiais do Relatório Justiça em Números/2019 (ano-base 2018), publicado pelo Conselho Nacional de Justiça, o Poder Judiciário passou a contar com um acervo de 79 milhões de processos pendentes de baixa no final do ano de 2018, sendo que mais da metade desses processos (54,2%) se referia à fase de execução (o relatório está disponível em: <[https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica\\_em\\_numeros20190919.pdf](https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf)>. Acesso em 02/12/2019). (MORAES, 2019, p. 45).

O que se verifica é que, o que passou a ser regra, precisa ser analisado mais a fundo, para que sejam identificados os casos que integram o grupo da apropriação indébita. Nesse sentido o Ministro Alexandre de Moraes (2019, p. 47-48), em seus fundamentos, trouxe ainda, dados importantes acerca do inadimplemento de ICMS no Brasil, nos anos de 2017 e 2018:

Por derradeiro, consoante as informações contidas no ofício SEFAZ/SGAB 713/2019 (Doc. 186, dos autos), foi possível verificar dados estatísticos fornecidos pelas Secretarias de Fazenda dos Estados, explicitados em forma de tabela, sobre a inadimplência (absoluta e relativa) do ICMS em valores já formalizados. Em razão da importância das informações, tomo a liberdade de transcrever todas aquelas contidas no referido ofício e que embasam os fundamentos deste voto:

Estado	Ano	Total de arrecadação do ICMS	Total de inadimplência (valores absolutos)	Total de empresas	
				inscritas no cadastro de contribuintes	Total de empresas inadimplentes
<b>Rio de Janeiro</b>	2017	R\$ 20.227.543.037,16	R\$ 2.599.308.778,22	330.698	4.206
	2018	R\$ 20.028.329.492,32	R\$ 1.079.401.482,60	275.326	5.429
<b>Espírito Santo</b>	2018	R\$ 9.724.022,00	R\$ 267.552,00	21.959	3.409
<b>Bahia</b>	2017	R\$ 21.208.494.196,29	Não informado	Não informado	Não informado
	2018	R\$ 139.720.443,61	R\$ 332.536.530,41	456.307	4.578

Pernambuco	2017	R\$ 5.567.578.919,86	R\$ 732.365.337,21	33.590	Não informado
	2018	R\$ 6.692.504.717,24	R\$ 665.117.878,04	33.058	Não informado
Mato Grosso	2017	R\$ 4.812.700.918,46	R\$ 57.481.407,92	Não informado	823
	2018	R\$ 5.586.776.674,15	R\$ 120.805.702,73	Não informado	Não informado
Rio Grande do Norte	2017	R\$ 2.360.173.325,21	R\$ 15.602.694,66	Não informado	709
	2018	R\$ 2.539.384.325,91	R\$ 55.135.776,83	Não informado	1.017
Minas Gerais	2017	R\$ 37.219.182.239,00	R\$ 348.343.636,00	93.478	3.969
	2018	R\$ 39.882.641.417,00	R\$ 512.599.840,00	99.514	4.997
Sergipe	2017	R\$ 2.938.486.604,35	R\$ 41.551.219,00	Não informado	979
	2018	R\$ 3.098.051.549,11	R\$ 31.062.579,33	Não informado	780
Alagoas	2017	R\$ 3.618.163.803,52	R\$ 66.500.731,47	2.632	1.245
	2018	R\$ 3.943.520.583,65	R\$ 62.362.411,74	Não informado	1.156
Maranhão	2017	R\$ 5.681.355.838,66	R\$ 3.753.646.546,12	103.959	14.077
	2018	R\$ 6.382.424.358,49	R\$ 4.670.496.195,92	110.169	16.227
Pará	2017	R\$ 10.013.302.865,03	R\$ 749.211.435,27	51.709	11.931
	2018	R\$ 10.663.604.652,84	R\$ 774.164.483,50	72.908	12.300
Santa Catarina	2017	R\$ 17.393.401.137,73	R\$ 1.336.343.914,61	Não informado	Não informado
	2018	R\$ 18.195.593.317,32	R\$ 831.869.122,83	Não informado	Não informado
Amazonas	2017	R\$ 8.033.359.785,00	R\$ 59.043.401,68	Não informado	1.642
	2018	R\$ 9.153.146.745,67	R\$ 53.524.480,66	Não informado	1.510
Ceará	2017	R\$ 11.194.119.330,54	R\$ 1.720.481,92	Não informado	205
	2018	R\$ 11.805.488.448,36	R\$ 42.943.078,44	Não informado	1.529
Goiás	2017	R\$ 14.508.757.048,53	R\$ 411.025.460,88	Não informado	2.747
	2018	R\$ 15.053.372.089,56	R\$ 376.757.350,92	Não informado	2.950
Mato Grosso do Sul	2017	R\$ 8.575.052.259,00	R\$ 46.471.784,00	Não informado	905
	2018	R\$ 9.378.718.207,00	R\$ 61.638.139,00	Não informado	977
Paraíba	2017	R\$ 3.668.912.388,60	R\$ 75.321.252,35	Não informado	2.172
	2018	R\$ 4.019.842.889,86	R\$ 43.918.523,87	Não informado	1.695
Piauí	2017	R\$ 3.601.916.847,26	R\$ 11.146.686,66	Não informado	1.094
	2018	R\$ 4.266.331.447,80	R\$ 77.074.171,28	Não informado	1.911
Paraná	2017	R\$ 29.457.726.627,25	R\$ 815.512.502,03	Não informado	4.526
	2018	R\$ 29.675.875.338,58	R\$ 614.939.298,47	Não informado	5.112
Rio Grande do Sul	2017	R\$ 30.908.394.541,35	R\$ 1.278.776.762,35	Não informado	4.209
	2018	R\$ 33.708.934.490,48	R\$ 2.016.841.373,93	Não informado	4.006
Rondônia	2017	R\$ 1.729.875.502,35	R\$ 182.212.834,39	Não informado	14.704

Nesses termos, no que se refere ao crime de apropriação indébita de ICMS, o tributo, por não pertencer ao patrimônio do sujeito passivo, pertence a terceiro, no caso, estados e Distrito Federal, configurando, à vista disso, o seu não recolhimento, doloso e contumaz, conforme o Ministro Barroso, em apropriação indébita do valor cobrado do consumidor final, ensejando o tipo penal tributário, nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990:

É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados.

Ressalte-se que o delito examinado não admite a forma culposa, sendo necessária a demonstração do dolo. Dado o reconhecimento de que a conduta típica implica a apropriação e valores alheios, o elemento subjetivo assume a forma de dolo de apropriação, a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço. (BARROSO, 2019, p. 33).

Nesse sentido, verifica-se que, de acordo com Ministro Barroso, há a necessidade de apuração de dolo de apropriação na conduta do sujeito passivo que declara o ICMS e não o recolhe aos cofres estaduais e do Distrito Federal.

Nessa linha de pensamento, também, a Ministra Rosa Weber trouxe fundamentos acerca da necessidade da presença do elemento subjetivo do tipo pena tributário, qual seja, o dolo de apropriação do ICMS cobrado do consumidor final e não recolhido, por deliberação do sujeito ativo, aos cofres estuais ou do Distrito Federal:

Dito de outra forma, reconheço também eu a possibilidade de enquadramento no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, da conduta do contribuinte do ICMS que deixa de recolher o tributo próprio, escriturado e declarado, desde que presente o dolo de apropriação, revelado a partir de circunstâncias excepcionais que demandam apuração neo curso da instrução criminal. WEBER, 2019, p. 138).

Compartilhando de tal entendimento, o Ministro Dias Toffoli consignou em seu voto a necessidade da distinção do tipo penal, em relação ao mero inadimplemento do tributo:

Entendo, portanto, que as circunstâncias que ensejam o não recolhimento do tributo **podem sim caracterizar** apropriação indébita tributária, tipificada no art. 2º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90, seja por parte do responsável, seja por parte do contribuinte. Para tanto, tal como apontou o Relator, para se distinguir o ilícito penal da mera inadimplência, há que se demonstrar o elemento subjetivo do tipo que é o dolo, vale dizer, demonstração de que o responsável ou o contribuinte tem consciência da

existência do débito declarado e deixa intencionalmente de pagá-lo, com a vontade consciente de apropriação dos valores do fisco. (TOFFOLI, 2019, p. 169).

Tal apreciação, de acordo com o entendimento favorável à criminalização, portanto, deve ser minuciosa, de modo que propicie a distinção do crime de apropriação indébita tributária, do mero inadimplemento, razão pela qual é preciso que seja constatado o elemento subjetivo do tipo penal tributário, uma vez que criminalizar o mero inadimplemento resultaria na violação da proibição da hipótese de prisão por dívida, acarretando na constitucionalidade prevista artigo 5º, LXVII, da CRFB/88. Nesse sentido, afastando a hipótese de prisão por dívida e trazendo elementos de forma a classificar e especificar a conduta típica, a Ministra Rosa Weber pontou em sem voto:

Dos elementos típicos extraio que a conduta eleita pelo legislador penal não reivindica, para sua perfectibilização, o emprego de fraude, simulação ou omissão pelo contribuinte. Ao contrário dos tipos penais do artigo 1º da mesma Lei, que pune mais gravemente (com pena de dois a cinco anos de reclusão e multa) a sonegação tributária, o dispositivo em análise previu a possibilidade de apenamento daquele que se apropria dolosamente (o delito não comporta modalidade culposa), ainda que sem o emprego de fraude, de “valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”. O sujeito ativo do delito foi identificado no tipo penal como o “sujeito passivo da obrigação [tributária]”, gênero que engloba as espécies do contribuinte e do responsável tributário, nos termos do artigo 121 do CTN. (WEBER, 2019, p. 137-138).

O Ministro Alexandre de Moraes, em harmonia com tal entendimento, colacionou aos autos os ensinamentos de Renato Brasileiro de Lima:

No mesmo sentido, Renato Brasileiro de Lima (Legislação Criminal Especial Comentada: volume único, 6ª ed., editora Juspodivm, 2018, p. 101-102) lembra que: “o tipo penal não é deixar de recolher tributo que deveria ser cobrado, mas sim deixar de recolher tributo efetivamente cobrado ou descontado. Como se pode notar, a reprovabilidade da conduta não se situa na ausência de pagamento de dívida, mas o fato de o agente cobrar ou descontar o tributo e não o recolher a quem de direito. Não se trata, portanto, de prisão por dívida.”. (LIMA, 2018, p. 101-102, APUD MORAES, 2019, p. 66).

Nesse diapasão, o Ministro Luís Fux concluiu o seu voto pelo não provimento do Recurso com o entendimento de que a criminalização do não recolhimento, doloso e contumaz,

do ICMS devidamente declarado, não configura prisão por dívida, tampouco fere os preceitos constitucionais:

Vê-se, portanto, que a norma inscrita no art. 5º, LXVII, da Carta Política não impede que delitos contra a ordem tributária sejam punidos com a imposição de pena criminal. Esse preceito da Carta Federal brasileira qualifica-se como típica norma revestida de eficácia contida ou restringível, eis que, em função de seu próprio conteúdo material, contempla a possibilidade de o legislador comum limitar o alcance da vedação constitucional pertinente à prisão civil (noção irredutível ao conceito de prisão penal), autorizando-o a excepcionar a cláusula proibitória em duas únicas hipóteses: (a) inadimplemento de obrigação alimentar e (b) infidelidade depositária. (FUX, 2019, p. 193).

Em consonância ao entendimento favorável à criminalização do não recolhimento, doloso e contumaz, do ICMS Próprio, a Ministra Carmen Lúcia concluiu o sem voto sob o seguinte argumento:

A absolvição, portanto, pela atipicidade, inicialmente configurada no julgado de primeira instância, não se manteria, exatamente, por ausência das circunstâncias para que não se desce a apuração devida de todas as condições que levariam a absolvição ou condenação dos recorrentes, razão pela qual, como disse, estou a acompanhar o voto do Ministro-Relator e, neste caso, negar provimento ao recurso, Presidente. (LÚCIA, 2019, p. 148).

Nesse sentido, o Ministro Dias Toffoli pontuou em seu voto a necessidade de se verificar se o não recolhimento recorrente é realizado de maneira deliberada pelo sujeito passivo da obrigação tributária que, com vistas a prejudicar o erário e a concorrência, servindo-se de tal conduta como forma de atuar no mercado:

Essa constatação deverá ser aferida a partir de circunstâncias factuais objetivas do caso concreto, como, por exemplo, a contumácia delitiva, ou seja, devedores que fazem do inadimplemento seu **modus operandi**. (TOFFOLI, 2019, p. 148).

Ainda, de acordo com o Ministro Dias Toffoli, na conclusão de seu voto:

Essa perspectiva serve para distinguir esses devedores contumazes daqueles que, em virtude de circunstâncias excepcionais, deixam de “pagar o tributo em um ou outro mês, sem praticar preços predatórios ou se valer da inadimplência como meio de distorcer a concorrência, demonstrando a intenção de quitar os débitos e retomar a regularidade perante o Fisco”.

[...]

Em face dessas considerações, pedindo **venia** aos Ministros que proferiram votos divergentes, nego provimento ao recurso ordinário, acompanhando, portanto, o Relator, inclusive no tocante à tese, cuja finalidade é orientar todo o sistema de justiça písio. (TOFFOLI, 2019, p. 169).

Nesse sentido, no caso do RHC N° 163.334, o Ministro Relator proferiu o seu voto negando provimento ao Recurso, o que, consequente, corresponde ao não trancamento da ação penal, consignando que, “cabe, portanto, ao juiz da Vara Criminal de Brusque/SC examinar se as provas constantes dos autos são suficientes para a demonstração dessa atuação contumaz e do dolo de apropriação dos recorrentes” (BARROSO, 2019, p. 34).

Desse modo, o Ministro Barroso votou pela redistribuição dos autos à origem, para o magistrado da Vara Criminal, que havia proferido sentença de absolvição sumária, dar seguimento à devida instrução e exame das provas, para apurar se houve incorrência do crime de apropriação indébita tributária. Após todo o arcabouço em que firmou o seu voto, negou provimento ao recurso propôs a seguinte tese, que foi acompanhada pelos Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Luiz Fux, Dias Toffoli, assim como pelas Ministras Rosa Weber e Cármem Lúcia:

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso, propondo a fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. (BARROSO, 2019, p. 34).

Destarte, como os votos favoráveis à criminalização do não recolhimento, doloso e contumaz, de ICMS Próprio formaram maioria, restou vencida a divergência, aberta pelo Ministro Gilmar Mendes e acompanhada pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, foi firmada tese.

#### 4.2 FUNDAMENTOS JURÍDICOS DOS VOTOS CONTRÁRIOS À CRIMINALIZAÇÃO

A tese firmada pelo STF acerca da criminalização do não recolhimento, doloso e contumaz, do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) não foi estabelecida de maneira unânime, mas, sim, por maioria, uma vez que o Ministro Gilmar Mendes abriu divergência em seu voto, que foi acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

Inicialmente, o Ministro Gilmar Mendes tratou do elemento subjetivo especial do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, afirmando a necessidade da existência de dolo na conduta do sujeito passivo da obrigação tributária, caracterizado pela intenção de fraudar o erário, ao passo que se apropria e dispõe do ICMS cobrado do consumidor final, não o recolhendo aos cofres públicos:

Isso significa que o mero dolo de não recolher o tributo, de uma forma genérica, é insuficiente para preencher o tipo subjetivo do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, sendo necessária a presença de uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco para materializar o elemento subjetivo especial do tipo em apreço. Tal animus se manifesta pelo ardil de omitir e/ou alterar os valores devidos e se exclui, logicamente, com a devida declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal. (MENDES, 2019, p. 88).

Nesse sentido, o Ministro pontuou a importância dos elementos subjetivos do tipo penal, uma vez que, caso não seja verificada a existência, a conduta poderá não ser considerada típica, conforme ensinamentos de Figueiredo Dias (2007, p. 379, apud Mendes, 2019, p.88), “e todavia, também estes elementos cumprem a função de individualizar uma espécie de delito, de tal forma que, quando eles faltam, o tipo de ilícito daquela espécie de delito não se encontra verificado”. O Ministro Gilmar Mendes firmou em seu voto o entendimento de que o elemento subjetivo especial do tipo penal corresponde à apropriação do tributo mediante fraude:

No caso em tela, o tipo objetivo se caracteriza pelo não recolhimento do tributo devido, e o elemento subjetivo especial pela apropriação fraudulenta dos valores que se manifesta pela ausência de sua devida declaração.

Sendo assim, quando uma clara demonstração do liame subjetivo entre autor e fato não é suficientemente levada a cabo pela acusação – e é este aqui o caso –, estar-se-á diante de uma verdadeira imputação criminal pelo mero inadimplemento de uma dívida fiscal. (MENDES, 2019, p. 89).

Desse modo, conforme o Ministro Gilmar Mendes, o fato de o sujeito passivo declarar devidamente o tributo a ser recolhido ao fisco afasta a possibilidade da existência do elemento subjetivo especial do tipo penal, tendo em vista que a sua declaração representa a inexistência de vontade de apropriar-se dos valores pertencentes ao fisco, de maneira a lesar o erário. O Ministro traz em seu voto os ensinamentos de Hugo de Brito Machado que justifica a ausência do dolo de apropriação:

Realmente, se não está presente a vontade de fazer próprio o dinheiro que pertence ao fisco, o que se tem é puro e simples inadimplemento de dívida (...) A escrituração contábil da dívida para com a Fazenda Pública há de ser entendida como induvidosa e até eloquente manifestação, que é, do propósito de responder pela dívida. Propósito que, evidentemente, não se concilia com a vontade de apropriar-se. (MACHADO, 2011, p. 420-421, apud MENDES, 2019, p. 89).

Ainda, de acordo com o Ministro Gilmar Mendes, não pode ser objeto de analogia a conduta do sujeito passivo da obrigação tributária, quando não existir expressa previsão legal, de forma que o prejudique, tendo em vista ser vedada em nosso ordenamento jurídico, uma analogia *in malam partem*:

Imperioso esclarecer sobre a questão que, ao contrário do que ocorre com a apropriação indébita previdenciária, como se verá adiante, os recorrentes não se apropriaram de um valor pertencente a terceiro, não havendo a presença do elemento da quebra de confiança depositada no substituto tributário que justifica o ilícito penal como modalidade de fraude.

Tal operação tratar-se-ia, de todo modo, de uma analogia in malam partem, vedada em nosso ordenamento. O instrumento hermenêutico da analogia não poderia ser utilizado, neste caso, para suprir a necessária demonstração da vontade ardilosa de se apropriar dos valores devidos. (MENDES, 2019, p. 91).

Nesse diapasão, para o Ministro Gilmar Mendes (2019, p. 92), é preciso que seja demonstrado o dolo de apropriação com vistas a fraudar o ente federativo, sujeito ativo da obrigação tributária, caso contrário, o que se estará a criminalizar é o mero inadimplemento, incorrendo na constitucionalidade da possibilidade de prisão por dívida, do sujeito passivo, ferindo o texto constitucional, bem como o Pacto Internacional de São José da Costa Rica:

Em face da ausência de uma demonstração clara de tal elemento subjetivo específico, na exordial acusatória, estaremos inevitavelmente diante de **simples criminalização do inadimplemento e, portanto, de fato atípico**. A criminalização de mera dívida se equipara à prisão civil e fere, de forma grave, tanto a Constituição Federal quanto o Pacto de São José da Costa Rica.

Nesse sentido, a Carta Magna e o referido Pacto Internacional dispõem de forma clara: “Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”. (CF, art. 5º, inciso LXVII)

“Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”. (CADH, art. 7.7).

Nessa linha de pensamento, considerando a violação apontada pelo Ministro Gilmar Mendes, o Ministro Marco Aurélio, que acompanhou o voto de divergência, enfaticamente, informou que após pleno acesso à denúncia, trouxe em seu voto que a acusação, na origem, feita pelo Ministério Público Estadual, se trata de coação política utilizada para a cobrança de dívida:

Qual foi a narração dos fatos pelo Ministério Público? Em procedimento rotineiro, a fiscalização de tributos estaduais constatou que, apesar de terem apresentado as declarações de informações do ICMS e Movimento Econômico – DIMEs à Secretaria de Fazenda, os denunciados, nos períodos de setembro, novembro e dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, maio e julho de 2009 e julho de 2010, não recolheram, aos cofres públicos, no prazo determinado no artigo 60 do Regimento do ICMS, os valores apurados e declarados.

Tem-se cobrança de dívida! É uma coação, uma coação política, para ter-se a arrecadação do tributo. O Tribunal não admite. Tem-se uns três ou quatro verbetes integrando a Súmula, revelando glosa de coação política! (AURÉLIO, 2019, p. 103).

Adiante, o Ministro Gilmar Mendes tratou dos elementos normativos do tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990, representados pelos termos descontado e cobrado. De acordo com o voto do Ministro:

Como se depreende do ensinamento doutrinário, os termos descontado e cobrado, elementos normativos do tipo sem os quais não há que se falar em crime, não devem ser aplicados a casos em que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.

Existe aqui uma nítida diferenciação entre a repercussão tributária, em que, por lei, existe a previsão do recolhimento por substituição pelo contribuinte, e a mera repercussão econômica, na qual o consumidor não deve ser considerado sujeito passivo da obrigação – o consumidor não integra a relação jurídica tributária. (MENDES, 2019, p. 97).

Nesse sentido, segundo o Ministro Marco Aurélio, o que está embutido no valor da mercadoria é o lucro do empresário ou comerciante, não perfazendo parte do valor apurado com venda da mercadoria ou serviço, a cobrança do tributo pertinente ao ICMS Próprio, o que ocorre somente nos casos de substituição tributária. O Ministro (2019, p. 159), fundamenta seu argumento a partir dos ensinamentos do juiz federal José Paulo Baltazar Junior:

“Em relação ao ICMS, que é, usualmente, cobrado ‘por dentro’, ou seja, inclusão no preço, ao contrário do IPI, que é destacado ou cobrado por fora, o crime ocorreria apenas nos casos de substituição tributária (Bellucci, 1994: 111). Mesmo nesses casos, porém, o crime é de difícil ocorrência, pois o recolhimento do tributo dar-se-á diretamente para a Fazenda, não havendo desconto propriamente.”

Nesses termos, para o Ministro Marco Aurélio, não há que se falar em cobrança do tributo realizada mediante sua inclusão no preço da mercadoria ou serviço, por parte do contribuinte de direito, representado pelo comerciante ou empresário. Prossegue o Ministro (2019, p. 159-160), com as palavras de José Paulo Baltazar Junior:

De todo modo, em operações ordinárias sujeitas a ICMS, não há crime, uma vez que o valor da nota fiscal representa tão somente o preço da mercadoria, constituindo o valor do tributo dívida própria do vendedor, após compensação com o valor devido em suas compras.

Para o Ministro, “o contribuinte de direito não cobra do consumidor o tributo, mesmo porque o contribuinte de direito não é Estado, não é Fazenda”. Reafirma seu entendimento, o Ministro Marco Aurélio (2019, p.160), a partir dos estudos de José Paulo Baltazar Junior:

E, do ponto de vista da precificação, a toda evidência, o preço é integrado pela margem de lucro que o empresário deseja/pode obter e pelos custos do processo de produção da mercadoria” – aqui incluído, entre outros, o alusivo ao tributo –. “Mas, nem por

isso, o empresário é denunciado por não pagar o aluguel do locador (CP, art. 168) ou recolher as contribuições sociais por ele devidas (Lei n. 8.137/1990, art. 2º, II, c/c Lei 8.212/1991), tampouco o consumidor deixa de pagar o preço para pagar o tributo. Até porque, economicamente, em razão da lei fundamental da oferta e da procura, embora 'destacado' o valor do tributo na nota fiscal, nada impede que o seu pagamento saia da margem de lucro do fornecedor em razão de negociação havida com o consumidor. Ademais, nas hipóteses de venda a prazo, o fato de o consumidor deixar de honrar com a sua obrigação (pagar o preço) não afasta a incidência tributária, o que só reforça a tese de que o valor do ICMS declarado e não recolhido não necessariamente repercutiu economicamente. Isto é, foi 'cobrado'.

Nessa linha de raciocínio, apesar de o STF ter decidido que o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo, quando do julgamento do RE 574706, de relatoria da Ministra Cármem Lúcia, acerca da base de cálculo do PIS e da COFINS, o Ministro Gilmar Mendes apresentou em seu voto entendimento contrário, afirmando não se tratar o contribuinte, de mero depositário do valor do tributo a ser declarado e recolhido:

Em síntese, o valor referente ao ICMS destacado em nota fiscal não é transferido automaticamente, nem é vinculado ao recolhimento do tributo como se permanecesse intangível no caixa do contribuinte de direito até sua entrega ao erário estadual.

[...]

Posto isso, não se pode compreender o contribuinte de direito como um mero intermediário, recebendo o ICMS do contribuinte de fato e entregando-o, prontamente, ao Estado. Não procede, portanto, a afirmação de que haveria um mero trânsito do ICMS na contabilidade da empresa. (MENDES, 2019, p. 100).

Por fim, entendo ser atípica a conduta dos recorrentes, o Ministro Gilmar Mendes deu provimento ao Recurso, compreendendo os mesmos não incorreram no crime de apropriação indébita, tendo em vista inexistir dolo de apropriação, tampouco expressa vontade de fraudar a Fazenda Pública:

Assim, verifico que os recorrentes foram denunciados por uma conduta atípica (não recolhimento de ICMS devidamente declarado por comerciante ou empresário, embutido no preço por mera repercussão econômica ao consumidor), ou seja, sem a devida descrição de uma situação fática que esteja no espectro de alcance do preceito normativo previsto no tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990.

Acompanhou o voto de divergência, o Ministro Ricardo Lewandowski, atentando para a constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, da qual não há dúvidas, uma vez que o tema já foi objeto de julgamento na apreciação do ARE 999.425/SC, de Relatoria do mesmo:

Naquela assentada, ressalvei, enfaticamente, que as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas, aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o imposto devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardil.

Assim, esclareço, a norma não trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco. Por isso, os delitos previstos na Lei 8.137/1991 não violam o art. 5º, LXVII, da Carta Magna bem como não ferem a característica do Direito Penal de configurar a ultima ratio para tutelar a ordem tributária e impedir a sonegação fiscal.

O Ministro Lewandowski destacou, no entanto, que é inconstitucional, porém, forçar o contribuinte a pagar o tributo, de modo que tal força imprimida, configura coação política e toma via contrária aos preceitos constitucionais. Rememorou o Ministro (2019, p. 154), tal entendimento manifestado pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento da ADI 173/DF, que firmou tal inconstitucionalidade: “[nesse] campo da coação política, para fazer-se caixa, não há como tergiversar, não há como mitigar o princípio vedador da assunção, pelo Estado, de postura que acabe, na via indireta, levando o contribuinte ao recolhimento do tributo”. Ainda, o Ministro Lewandowski (2019, p.155) trouxe as exposições do Ministro Gilmar Mendes quando de seu voto, acerca dos termos descontado e cobrado, destacando que:

Os termos ‘descontado’ e ‘cobrado’, elementos normativos do tipo sem os quais não há que se falar em crime, não devem ser aplicados a casos em que, por mera repercussão econômica, o comerciante repassa o seu ônus tributário no preço final da mercadoria ao consumidor.

Por fim, acompanhando plenamente os fundamentos do voto de divergência, apresentada pelo Ministro Gilmar Mendes, o Ministro Lewandowski deu provimento ao Recurso.

#### **4.3 POSIÇÃO DOUTRINÁRIA QUANTO À CRIMINALIZAÇÃO**

O novel entendimento firmado pelo STF é tema discutido por diversos especialistas. Dentre as análises realizadas acerca do caso concreto, trago neste trabalho os estudos realizados pelo Professor Heleno Taveira Torres, Titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo -USP, que sob consulta da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP, admitida como amicus curiae nos autos do RCH 163.334, elaborou, a partir do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos do *habeas corpus* nº 399.109/SC, um Parecer Jurídico, acerca das seguintes questões que lhe foram apresentadas pela FIESP, apresentando as respectivas respostas:

1 - **Quem** é o sujeito passivo (contribuinte) do ICMS? O produtor/comerciante ou o consumidor final?

**Resposta:** Em linha com o parágrafo único do art. 121 do CTN, o sujeito passivo (na qualidade de contribuinte) do ICMS é aquele que realiza a hipótese de incidência consistente na operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Não é outra a exegese d o art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996. No caso do ICMS mercantil, normalmente, tratar-se-á do produtor ou comerciante. (TORRES, 2019, p. 75).

2 - A incorporação do ICMS no preço da mercadoria transfere a sujeição passiva para o destinatário?

**Resposta:** Não. O fato contábil de incluir ou não o custo do ICMS na formação do preço não significa transferir a sujeição passiva tributária para os consumidores finais das mercadorias comercializadas. A sujeição passiva somente pode ser estabelecida por lei (CF, art. 146, III, "a"; art. 150, I; e CTN, art. 97, III). (TORRES, 2019, p. 76).

3 - Há desconto ou cobrança de ICMS pelo sujeito passivo, nas operações sujeitas ao imposto? O produtor/comerciante é um agente que simplesmente arrecada, desconta ou cobra o ICMS?

**Resposta:** Não há desconto ou cobrança de ICMS pelo sujeito passivo - contribuinte ou responsável - que realizou a hipótese de incidência deste tributo, ao promover a circulação de mercadorias. Considerando-se que os consumidores finais de mercadorias não realizam o fato gerador do ICMS, na medida que não promovem propriamente a circulação destas, mas apenas se apresentam como os destinatários desta operação, validamente, não podem ser tomados por contribuintes ou responsáveis. (TORRES, 2019, p. 77).

4 - A repercussão econômica do ICMS é relevante juridicamente? Em que medida e para quais fins?

**Resposta:** A eventual repercussão econômica do ICMS sobre o preço da mercadoria posta em circulação não tem qualquer relevância jurídica para definir quem é o sujeito passivo do imposto. (TORRES, 2019, p. 77).

5 - Qual a correta compreensão do art. 166, do CTN?

**Resposta:** O art. 166 do CTN aplica-se aos tributos que repercutem e são destacados em nota fiscal na circulação de bens. Por decorrência, a restituição desses tributos, excepcionalmente, está submetida à prova de que assumiu o encargo do tributo ou que está autorizado por aquele a quem foi transferido esse encargo. Contudo, a norma não tem aplicação em favor de quem confere a mencionada autorização. (TORRES, 2019, p. 78).

6 - O posicionamento do STJ no HC 399. 109/SC, no sentido de que o sujeito passivo se apropria de JCMS descontado ou cobrado, sob o aspecto tributário, está em consonância com a sistemática de arrecadação e recolhimento do tributo? Esse posicionamento se

aplicaria somente nas operações destinadas a consumidor final ou se estenderia a todas as operações sujeitas ao ICMS?

**Resposta:** A decisão da Terceira Seção do STJ, com a devida vénia, não está em consonância com a sistemática de arrecadação e recolhimento do tributo, bem assim inverte a metodologia de fixação da sujeição passiva prevista nas normas nacionais e gerais do CTN, a exigir vinculação (direta ou indireta) entre contribuintes e responsáveis aos fatos geradores de tributos (CTN, art. 121 e art. 128). Só se desconta ou cobra o tributo de terceiro. (TORRES, 2019, p. 79).

**7 -** O dispositivo do art. 2º inc. IL da Lei nº 8.137/90, não se cingiria apenas aos agentes arrecadadores dos tributos de terceiros, como as instituições financeiras, os responsáveis tributários (arts. 134 e 135, CTN) e os substitutos tributários (regime de substituição tributária)?

**Resposta:** O tipo penal do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990 cinge-se às hipóteses nas quais alguém, que a legislação coloca na qualidade de sujeito passivo, desconta ou cobra, de terceiro, tributo que seria por ele devido, em outras palavras, o tributo será próprio do terceiro. (TORRES, 2019, p. 81).

De modo semelhante, o Professor Alamiro Velludo Salvador Netto, Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo Departamento de Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia, elaborou, para a mesma Federação, a partir do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos do *habeas corpus* nº 399.109/SC, outro Parecer Jurídico sobre as seguintes questões formuladas pela FIESP. Para chegar às respostas das questões postas pela conselente, o Professor Alamiro Velludo Salvador Netto partiu dos seguintes estudos: (1) Considerações gerais sobre os crimes tributários no Brasil; (2) A noção jurídica de sonegação fiscal como elementar típica; (3) O ICMS e o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990, apresentando as seguintes respostas para as perguntas feitas pela Federação:

A) Como deve ser delimitado o âmbito de aplicação da norma penal incriminadora contida no artigo 2º, **inciso II**, da Lei nº 8.137/1990?

**Resposta:** O tipo penal incriminador contido no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/2009, configura crime tributário de cunho formal, sendo dispensada para o seu aperfeiçoamento a ocorrência de resultado material de supressão ou redução efetivo de tributo. Tal afirmação, entretanto, **não implica em dizer que a omissão que caracteriza o tipo possa estar totalmente desprovida de fraude**, isto é, não basta o mero inadimplemento tributário para a configuração do crime, sendo necessária a existência de algum expediente destinado a ardilosamente ludibriar a Fazenda Pública ou a permitir ao responsável tributário apropriar-se de valor a respeito do qual era detentor e responsável, por substituição, pelo recolhimento; (SALVADOR NETTO, 2019, P 15).

**B)** É correta a interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), à luz do ordenamento penal brasileiro, que compreendeu a possibilidade de ocorrência do crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.197/1990 em todas as hipóteses de

não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente em operações comerciais?

**Resposta:** Não parece possível estender indistintamente a aplicação da norma contida no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8137/1990 a todas as hipóteses de omissão no recolhimento de valores devidos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), **sob pena de verdadeira criminalização de dívida, hipótese vetada pelo artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal**. Dada a própria redação do tipo penal, a omissão do recolhimento apenas tem relevância penal se precedida da conduta comissiva prévia de “descontar” ou “cobrar” tributo, situações que somente podem ser compreendidas na relação jurídico-tributária. A tipificação depende, portanto, da constatação de um dever normativo que exige a existência de um vínculo negocial do responsável tributário com autêntico contribuinte, apto a ensejar as práticas de cobrança ou desconto de valor capaz de ser apropriado por omissão sequencial no recolhimento; (SALVADOR NETTO, 2019, P 16).

C) É possível afirmar que mencionado tipo penal seria aplicável somente aos casos de não recolhimento do tributo por parte de agentes arrecadadores de ICMS de terceiro? Possui relevância jurídico-penal o fato deste tributo ser próprio ou por substituição?

**Resposta:** O tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8137/1990, no que se refere ao ICMS, atinge apenas o substituto que cobra e recebe o ICMS/ST por fora do preço, mas não o repassa ao Estado (*substituição tributária para a frente*). É **atípica a conduta de omissão de recolhimento de ICMS próprio, ainda que embutido no preço**. Isso porque o adquirente não é contribuinte deste imposto, não havendo aqui cobrança ou desconto de valor tributário. O contribuinte apenas paga o preço total da mercadoria, não possuindo sujeição alguma perante o Fisco. Em resumo, **não se pode confundir dever jurídico-tributário que recai sobre o empresário-contribuinte com o mero ônus econômico que é suportado pelo adquirente**. (SALVADOR NETTO, 2019, P 16).

Destarte, é possível extrair dos Pareceres exarados que os mesmos possuem harmonia como o voto de divergência apresentado pelo Ministro Gilmar Mendes, acompanhado pelos votos dos Ministros Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski, uma vez que as respostas apresentadas pelos professores trazem à tona que o mero inadimplemento não pode ser criminalizado. Seguindo a linha de pensamento demonstrada nos fundamentos do Ministro Gilmar Mendes, os Pareceres enfrentaram a questão a partir da necessidade de existência do elemento subjetivos especial do tipo, o dolo de apropriação, inexistente quando o sujeito ativo da obrigação tributária destaca e declara ao fisco os tributos a serem recolhidos.

Por fim, depreende-se dos Pareceres Jurídicos que ambos compreendem ser atípica a conduta do sujeito passivo, uma vez que o contribuinte do ICMS é o comerciante ou empresário, e não aquele que adquire a mercadoria ou serviço, uma vez que nenhuma parcela do valor cobrado por determinada mercadoria recai sobre o adquirente, que apenas suporta o ônus econômico.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste Trabalho de Conclusão de Curso, a partir dos estudos realizados, foi possível concluir que o ICMS se trata de um tributo de suma importância para os cofres públicos estaduais e do Distrito Federal, além de ser de alta complexidade, tendo em vista as mais diversas implicâncias legais que o afeta em razão de sua regra-matriz de incidência, que perpassa pelos aspectos material, temporal e espacial (ou territorial), bem como pelos aspectos pessoal e quantitativo, aqui apresentados, que permeiam a relação do contribuinte com o fisco.

Acerca da sonegação de tributos no Brasil, esta deve ser combatida, porém, conforme discutido, comprehendi que o sujeito passivo que declara perante o fisco, o ICMS destacado, está a demonstrar a lisura das movimentações financeiras desenvolvidas em determinado período de apuração do tributo, razão pela qual não há que se falar no emprego de fraude ou qualquer outro tipo de conduta que macule a contabilidade apresentada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a qualquer momento o ente federativo, por meio de autoridades competentes, pode realizar diligências no sentido de atestar a veracidade da declaração apresentada.

Importa salientar que, ainda que o Brasil tenha o Poder Judiciário congestionado com processos de execução, boa parte deles, execuções fiscais, como apresentado nos autos, tal responsabilidade por tal congestionamento não deve ser imputada ao contribuinte ou a qualquer cidadão, uma vez que a Constituição Federal garante a todos o direito ao devido processo legal, nos termos do art. 5<sup>a</sup>, inc. LIV, pautado no contraditório e na ampla defesa, conforme inc. LV do mesmo Diploma, se tratando as dificuldades do Poder Judiciário, de ordem dos estados, do Distrito Federal e da União, e não dos cidadãos que o acessam.

Nesse sentido, incriminar o mero inadimplemento do ICMS, é sustentar que com a incriminação o número de processos de execuções fiscais diminuirá, ou até mesmo, que os valores serão recolhidos tempestivamente, ao passo que o contribuinte, de forma temerária, buscará não ficar em situação de inadimplência perante o fisco.

Portanto, seguindo a linha de pensamento do Ministro Gilmar Mendes, que abriu controvérsia, trazendo o seu voto contra a criminalização, assim como dos demais Ministros que o acompanharam, Ministro Marco Aurélio e Ministro Ricardo Lewandowski, comprehendo que não há o elemento subjetivo especial do tipo quando o contribuinte realiza a devida declaração do tributo a ser recolhido. Afirmar o contrário, penso que ensejaria a incriminação do sujeito passivo pelo mero inadimplemento, dando azo à prisão por dívida tributária, que conforme exaustivamente apresentado, tem firmada pelo STF a sua constitucionalidade.

Conforme defendido pela doutrina, a qual compartilho do mesmo pensamento, os estados e Distrito Federal dispõem de meios legais para buscarem a realização do crédito tributário. Assim, por meio de seus Procuradores, tais entes federativos podem ajuizar ações de execução fiscal, quando não obtido sucesso através da via administrativa, para a satisfação do crédito referente a tributo não recolhido.

Cheguei à conclusão de que o elemento subjetivo especial do tipo penal tributário, qual seja, o dolo de apropriação, quando presente, ficando, portanto, demonstrado que o sujeito ativo não recolheu o tributo no período previsto, de maneira deliberada, com o intuito de lesar e fraudar o erário, configura crime contra a ordem tributária nos termos do art. 2<sup>a</sup> da Lei Nº 8.137, todavia, não há que se falar na prática do crime de apropriação indébita.

Tenho para mim, após os estudos empreendidos, que quando o legislador estabeleceu, no art. 5<sup>a</sup>, inciso XXXIX da Constituição Federal que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, estava a cuidar do estado democrático de direito, da legalidade, assim como da segurança jurídica. Nesse sentido, com a devida *vénia*, apesar da interpretação teleológica e consequencialista, apresentada pelo Ministro Relator, Roberto Barroso, em seu voto, que teve o condão de guiar o julgamento favorável à criminalização do não recolhimento de ICMS Próprio, devidamente declarado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, não vislumbro que o legislador, ao editar o art. 2<sup>a</sup> da Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, estava a fazer referência ou alusão ao crime de apropriação indébita previsto no art. 168 do Código Penal. Além disso, conforme trazido nos autos, é inconstitucional a analogia *in malam partem*.

Por fim, pelo exposto, considero que o STF se equivocou ao firmar a tese abordada e definir como crime de apropriação indébita o não recolhimento, doloso e contumaz, de ICMS, uma vez que comprehendo não existir o elemento subjetivo especial do tipo penal, quando o contribuinte, de boa-fé e de maneira idônea, declara ao fisco o tributo devidamente escriturado, não havendo, portanto, conduta fraudulenta que caracterize a incorrênciam do delito em comento. Ainda, por mais que o entendimento favorável à criminalização apresente na tese que a prática do delito prescinde fraude, assim como no crime previsto no art. 168, do Código Penal, concluo que, conforme já delineado, o tipo penal não existe no ordenamento brasileiro, sendo a inconstitucional, a interpretação do art. 2<sup>a</sup> da Lei Nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 por analogia *in mala partem*.

## REFERÊNCIAS

BARTINE, Caio. **Manual de prática tributária** / Caio Bartine. – 6. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO,2020.

BITENCOURT, Cesar Roberto. **Código penal comentado** / Cesar Roberto Bitencourt. – 10. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

BOTTESINI, Maury Ângelo Execução fiscal / Maury Ângelo Bottesini, Odmir Fernandes. – 1. ed. – São Paulo: Atlas, 2018. (Soluções jurídicas)

BRASIL. **Código tributário nacional**. – 3. ed. – Brasília : Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017. 69 p.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil** [recurso eletrônico] : texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas constitucionais nos 1/1992 a 108/2020, pelo Decreto legislativo nº 186/2008 e pelas Emendas constitucionais de revisão nos 1 a 6/1994. – 56. ed. – Brasília : Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2020. – (Série legislação ; n. 1)

BRASIL. **Lei Complementar N° 87, de 13 de Setembro de 1996** (Lei Kandir).

BRASIL. **Lei dos Juizados Especiais - Lei 9099/95 | Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995**. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências.

BRASIL. **Lei N° 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências.

BRASIL. **Lei N° 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 15.730 de 17/03/2016**. *Dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, agrupando em um único texto normativo as normas previstas em lei sobre a matéria. Publicado no DOE - PE em 18 mar 2016.*

CASSONE, Vittório. **Direito tributário** / Vittório Cassone. - 28. ed. – São Paulo : Atlas, 2018.

CUNHA, Carlos Renato. **Código Tributário Nacional Anotado** / Organizador Carlos Renato Cunha – Londrina, PR: Thoth, 2020. (Coleção Códigos Anotados Editora Thoth).

FÉLIX, Gláucia Vieira. **Direito tributário - direito constitucional tributário** / Gláucia Vieira Félix, Márcio Alexandre Ioti Henrique. – Londrina Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2018. 232 p.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** / Kiyoshi Harada. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

HELENO, Taveira Torres. **Parecer Jurídico**. Taveira Torres Heleno - Professor Titular do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978 - **Manual de direito tributário** / Hugo de Brito Machado Segundo. – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.

NUCCI, Guilherme de Souza - **Manual de direito penal** / Guilherme de Souza Nucci. – 16. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** / Leandro Paulsen. – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020. 616 p.

PRADO, Luiz Regis. **Tratado de Direito Penal: parte especial – arts.121 a 249 do CP, volume 2** / Luiz Regis Prado. – 3. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019.v.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado** / Eduardo Sabbag. – 2. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense;São Paulo: MÉTODO, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial** / Eduardo Sabbag. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha – **Lei Kandir: Breve Histórico**. – Consultoria Legislativa, nov. 2007.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RHC 163334 - Órgão julgador: Tribunal Pleno  
Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO. Julgamento: 18/12/2019. Publicação: 13/11/2020.  
Disponível em:

<[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RHC%20163334%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true)>. Acesso em: 04 jul. 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência** / Humberto Theodoro Júnior. Imprenta: São Paulo, Saraiva, 2017. Descrição Física: 751 p.

**ANEXO**

## ANEXO 1 – ACÓRDÃO.

**Ementa: DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE.**

1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.
2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.
3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.
4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.
5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.
6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização

dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

7. Recurso desprovido.

8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

## A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal por seu Tribunal Pleno, sob a presidência do Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso ordinário, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Revogada a liminar anteriormente concedida. Em seguida, por maioria de votos, em fixar a seguinte tese: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”, vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.

Brasília, 18 de dezembro de 2019.

**MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO – RELATOR**